

Universidade de Brasília – UnB
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – FACE
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais – CCA

Juliana Ferreira de Araujo

**AUDITORIA DAS CONTAS DO GOVERNO DA REPÚBLICA: uma análise do
comportamento das ressalvas nos anos de 2002 a 2013**

BRASÍLIA – DF

2014

Prof. Doutor Ivan Marques de Toledo Camargo
Reitor da Universidade de Brasília

Profa. Doutora Sônia Nair Bão
Vice-reitora da Universidade de Brasília

Prof. Doutor Roberto de Goes Ellery Júnior
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Doutor Rodrigo de Souza Gonçalves
Coordenador de Pós-Graduação do curso Ciências Contábeis

Prof. Doutor José Antônio de França
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis

Profa. Mestre Rosane Maria Pio da Silva
Coordenadora do Curso de Ciências Contábeis - Diurno

Prof. Doutor Bruno Vinícius Ramos Fernandes
Coordenador do Curso de Ciências Contábeis – Noturno

JULIANA FERREIRA DE ARAUJO

**AUDITORIA DAS CONTAS DO GOVERNO DA REPÚBLICA: uma análise do
comportamento das ressalvas nos anos de 2002 a 2013**

Monografia apresentada para fins de
avaliação final no curso de Bacharelado em
Ciências Contábeis da Universidade de
Brasília.

Prof. Doutor Bruno Vinícius Ramos Fernandes

Linha de pesquisa: Impactos da Contabilidade na
Sociedade.
Área: Contabilidade, Finanças e Orçamento
Público.

BRASÍLIA – DF
2014

ARAUJO, Juliana Ferreira.

AUDITORIA DAS CONTAS DO GOVERNO DA REPÚBLICA: uma análise do comportamento das ressalvas nos anos de 2002 a 2013/ Juliana Ferreira de Araujo - 2014. 56f.

Orientação: Prof. Doutor Bruno Vinícius Ramos Fernandes

Monografia – Ciências Contábeis - Brasília, Universidade de Brasília, 2014.

Palavras-chave: Auditoria Governamental. Contas do Governo da República. Ressalvas.

DEDICATÓRIA

À minha família, ao meu professor orientador, aos amigos e à Deus, que me acompanharam durante a jornada para a conclusão dessa importante etapa da minha vida, me apoiando e acreditando em mim.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente à Deus, por iluminar o meu caminho e me permitir concluir essa etapa da minha vida.

À minha mãe, Débora, por estar sempre ao meu lado me amparando de todas as formas, me dando forças e amor, por ser a pessoa mais importante da minha vida e por sempre ter acreditado em mim.

Ao meu irmão Felipe, por todos os sábios conselhos ao longo da vida e principalmente nesta etapa tão importante quanto a graduação.

À toda minha família, que sempre oferece amparo e apoio.

Aos meus amigos Ana Carolina, Beatriz, Gabriel, Luís Carlos, Mariana, Raissa e Rodrigo, amigos de graduação, pelo carinho, momentos de alegria e por terem feito essa jornada melhor do que poderia ser.

À todos os meus amigos, que sempre estiveram ao meu lado nos momentos de tristeza e descontração ao longo da minha vida.

À todos os professores porque graças a eles eu pude construir uma bagagem de conhecimento, tive oportunidade de aprender muito e contribuíram para a minha formação através do incentivo, dedicação e ensinamentos proporcionados em aula.

Ao meu professor orientador Bruno, pela paciência, disposição e apoio durante o desenvolvimento desta monografia permitindo que eu a concluísse com sucesso.

RESUMO

A Constituição Federal reserva ao Tribunal de Contas da União a eminente tarefa de apreciar anualmente as contas do governo da república mediante parecer prévio, que consta informações a respeito da gestão pública sob os aspectos econômicos, contábeis, patrimoniais, orçamentários, financeiros e operacionais. As contas anuais do Presidente da República consistem nos Balanços gerais da União e no relatório sobre a execução dos orçamentos e o TCU, por sua vez, realiza a auditoria dessas contas, que tem o intuito de verificar se as demonstrações contábeis refletem, em todos os aspectos relevantes, a situação patrimonial da União em 31/12, os resultados patrimonial, financeiro e orçamentário da União do ano em questão, bem como a observância às normas constitucionais, legais e regulamentares na execução dos orçamentos da União e nas demais operações realizadas com recursos públicos federais, e, em seguida, emitir opinião conclusiva. Foi observado pelo presente estudo, que nos anos de 2002 a 2013 foram feitas ressalvas que evidenciaram impropriedade ou qualquer outra falha de natureza formal de que não resultam em dano ao erário. O objetivo desse trabalho é analisar o comportamento das ressalvas de auditoria das contas do governo da república nos anos de 2002 a 2013 e avaliar quais os grupos de ressalvas mais se repetiram de acordo com os conteúdos temáticos. A metodologia de pesquisa utilizada foi a análise de conteúdo e para coleta dos dados, foram analisadas todas as 252 ressalvas de 2002 a 2013, que estão disponíveis nos relatórios completos das contas do governo da república no sítio do TCU. Foi constatado que os conteúdos temáticos mais abordados nas ressalvas foram Demonstrações Financeiras Consolidadas, Empresas Estatais, Coerência entre Planejamento e Orçamento, Dívida Ativa, Programas e Ações, Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, Restos a Pagar, Banco Central do Brasil e Previdência respectivamente.

Palavras-chave: Auditoria Governamental. Contas do Governo da República. Ressalvas.

SUMÁRIO

LISTA DE QUADROS, TABELAS E GRÁFICOS	9
LISTA DE ABREVIATURAS.....	10
1 INTRODUÇÃO	11
2 REFERENCIAL TEÓRICO	13
2.1 Contas do governo da república e a apreciação pelo TCU	13
2.1.1 Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da república	13
2.1.2 Transparência, controle e cidadania	15
2.2 Auditoria	15
2.2.1 Auditoria do Tribunal de Contas da União e normatização	17
2.3 Accountability.....	20
3 METODOLOGIA	22
4 RESULTADOS	24
4.1 Demonstrações Financeiras Consolidadas	25
4.2 Empresas Estatais	26
4.3 Coerência entre Planejamento e Orçamento	26
4.4 Dívida Ativa.....	26
4.5 Programas e Ações.....	27
4.6 Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social	27
4.7 Restos a Pagar	27
4.8 Banco Central do Brasil	27
4.9 Previdência.....	28
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	29
REFERÊNCIAS	31
Apêndice	34
ANEXO	38

LISTA DE QUADROS, TABELAS E GRÁFICOS

Tabela 1 – Conteúdos temáticos e suas frequências

Tabela 2 – Conteúdos temáticos que constituem “Outros Temas” e suas respectivas frequências

Gráfico 1 – Quantidade de ressalvas por ano

LISTA DE ABREVIATURAS

ANAO - Australian National Audit Office

BGU – Balaço Geral da União

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

GAO - Government Accountability Office

IFAC - International Federation of Accountants

IIA - Institute of Internal Auditors

Intosai - Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores

ISSAI - Normas Internacionais de Auditoria das Entidades de Fiscalização Superior

LDO- Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

NAT – Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União

PPA – Plano Plurianual

TCU – Tribunal de Contas da União

1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal reserva ao Tribunal de Contas da União a responsável tarefa de apreciar anualmente as contas do governo da república mediante parecer prévio. Essas contas consistem nos Balanços gerais da União e no relatório do órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo sobre a execução dos orçamentos, que são objeto de auditoria pelo TCU. A auditoria possui a finalidade de verificar se as demonstrações contábeis refletem, em todos os aspectos relevantes, a situação patrimonial da União em 31/12, os resultados patrimonial, financeiro e orçamentário da União do ano em questão, bem como a observância às normas constitucionais, legais e regulamentares na execução dos orçamentos da União e nas demais operações realizadas com recursos públicos federais e, em seguida, emitir opinião conclusiva. A emissão da opinião pelo auditor é muito importante, pois a partir dela tem-se um parecer com maior credibilidade e confiabilidade.

Foi observado pelo presente estudo, que nos anos pertinentes à pesquisa, foram feitas ressalvas de auditoria que evidenciaram impropriedade ou qualquer outra falha de natureza formal de que não resultam em dano ao erário na prestação de contas do Governo da República. Portanto, esta pesquisa tem como objetivo analisar o comportamento das ressalvas de auditoria das contas do governo da república nos anos de 2002 a 2013 e avaliar quais os grupos de ressalvas mais se repetiram de acordo com os conteúdos temáticos.

A presente pesquisa utiliza dados que abrangem um período de 2002 a 2013 e estão presentes nos relatórios completos das contas do governo da república, disponíveis no sítio do Portal do TCU. Foram analisadas as ressalvas do governo do ex-presidente Fernando Henrique Cardoso no ano de 2002, Luiz Inácio Lula da Silva entre 2003 e 2010 e da atual presidente da república Dilma Rousseff no período de 2011 a 2013.

Diante da análise das contas do governo da república pelo TCU, torna-se possível o processo de controle externo da gestão pública brasileira, pois além de oferecer ao Poder legislativo elementos técnicos essenciais para o julgamento das contas do chefe do Poder executivo, é um instrumento de transparência que possibilita o exercício da *accountability* e do controle social, atribuindo alta relevância ao estudo do tema (TCU, 2012).

Atualmente, é possível observar maior demanda e interesse da sociedade por mais informações relativas à gestão pública brasileira, despertando grande motivação pelo desenvolvimento do tema. O caráter social da prestação de contas é fundamental, pois a população tem acesso às informações através da ferramenta da *accountability* e transparência, adquirindo conhecimento e permitindo a participação na cobrança de uma melhor gestão dos

recursos públicos. A prestação de contas e sua respectiva apreciação pelo TCU trazem o conforto de que algo está sendo feito na prevenção à corrupção no país pelo controle da aplicação dos recursos públicos.

Este trabalho estrutura-se em quatro outras partes, além dessa introdução. A segunda parte aborda o referencial teórico da pesquisa, enfocando os principais conceitos e outras informações identificadas na literatura sobre os títulos “Contas do Governo”, “Auditoria” e “*Accountability*” e seus respectivos subtítulos. A terceira trata da metodologia, que caracteriza o estudo, os métodos utilizados na pesquisa, o objeto e suas características e suas limitações. A quarta seção refere-se à análise dos dados, em que se descrevem os resultados obtidos pela observação do objeto de estudo. Na última seção, estão relatadas as conclusões a que se chegou por meio do resultado e as contribuições, recomendações e sugestões para futuros estudos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Contas do governo da república e a apreciação pelo TCU

O Tribunal de Contas da União foi criado em sete de novembro de 1890, por meio do Decreto 966-A, de iniciativa do então ministro da fazenda, Rui Barbosa, conduzido pelos princípios da autonomia, fiscalização, julgamento e vigilância. A primeira Constituição republicana de 1891, ainda por influência de Rui Barbosa, institucionalizou definitivamente o TCU como órgão de estatura constitucional, inscrevendo-o no seu art. 89 (TCU, 2011).

A Constituição de 1988 ampliou consideravelmente a jurisdição e a competência do TCU para, em auxílio ao Congresso Nacional, exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, estabelecendo, ainda, que qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que possua relação com dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária tem o dever de prestar contas ao TCU (Constituição Federal, 1988).

Sendo assim, a Constituição Federal de 1988 reserva ao Tribunal de Contas da União a missão de apreciar e emitir parecer prévio conclusivo acerca das contas prestadas anualmente pelo Presidente da República. Trata-se da primeira competência conferida pela Constituição Federal ao TCU que ocorre desde 1934. Esse procedimento começa com o envio, pelo Presidente da República, das suas contas ao Congresso Nacional. Isso acontece em até sessenta dias a contar de 2 de fevereiro, data em que se inicia a sessão legislativa ordinária. É o Poder Legislativo que remete essa prestação de contas ao TCU para que, também no prazo máximo de sessenta dias após seu recebimento, faça uma avaliação técnica detalhada, em sessão extraordinária pública, na qual são submetidos ao Plenário do TCU o relatório e o parecer prévio. Após essa apreciação técnica, as contas são encaminhadas ao Congresso Nacional para realização do julgamento político.

Segundo Art. 71 da Constituição Federal (1988, Seção IX):

O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

2.1.1 Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da república

As Contas do Governo cuidam, entre outros aspectos, da gestão pública sob os aspectos econômicos, contábeis, patrimoniais, orçamentários, financeiros e operacionais. Posto isso, o relatório traz uma análise sobre a condução das políticas públicas, a evolução dos índices econômicos e sociais e o cumprimento das metas fiscais e dos limites estabelecidos na Lei de Responsabilidade Fiscal. Além disso, são analisados o desempenho da arrecadação, considerando a previsão estabelecida no orçamento, e a execução das despesas do exercício. É apresentada, ainda, análise sobre a ação setorial do Governo, dividida conforme as funções orçamentárias (TCU, 2013).

No Art. 228 do Regimento Interno do Tribunal de Contas de União (2012, p. 55) o parecer prévio:

[...] será conclusivo no sentido de exprimir se as contas prestadas pelo Presidente da República representam adequadamente as posições financeira, orçamentária, contábil e patrimonial, em 31 de dezembro, bem como sobre a observância dos princípios constitucionais e legais que regem a administração pública federal.

§ 1º O parecer prévio conterá registros sobre a observância às normas constitucionais, legais e regulamentares na execução dos orçamentos da União e nas demais operações realizadas com recursos públicos federais, em especial quanto ao que estabelece a lei orçamentária anual.

§ 2º O relatório, que acompanhará o parecer prévio, conterá informações sobre:

I – o cumprimento dos programas previstos na lei orçamentária anual quanto à legitimidade, eficiência e economicidade, bem como o atingimento de metas e a consonância destes com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias;

II – o reflexo da administração financeira e orçamentária federal no desenvolvimento econômico e social do País.

III - o cumprimento dos limites e parâmetros estabelecidos pela Lei Complementar nº 101, de 4/5/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal.

O parecer é chamado de prévio, pois o parecer final utilizado pelo Congresso Nacional é emitido pela Comissão Mista Permanente, constituída por deputados e senadores. O TCU emite parecer prévio pela regularidade, regularidade com ressalva (quando evidenciarem impropriedade ou qualquer outra falta de natureza formal de que não resulte dano ao erário) ou irregularidade das contas (TCU, 2013).

Entre outros objetivos, o Relatório e o Parecer Prévio tem como principais a contribuição para *accountability* e transparência governamental; a emissão de opinião sobre as demonstrações contábeis consolidadas da União; o fornecimento de um panorama do cenário econômico e das ações macroeconômicas governamentais; a análise da conformidade e o desempenho do planejamento, do orçamento e da gestão fiscal e aspectos estruturantes da atuação do governo; a análise da conformidade e a confiabilidade das informações sobre o desempenho das ações governamentais e o fomento do aperfeiçoamento da governança e da gestão pública (TCU, 2014).

2.1.2 Transparência, controle e cidadania

“No passado, a prestação de contas era assunto só dos tribunais” (CASTRO, p. 523, 2011). A Lei de Responsabilidade Fiscal estabeleceu um processo de *accountability* em que traz nos artigos 48 e 49 a obrigatoriedade da publicidade das contas:

São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

As contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade.

O poder e os recursos delegados ao Estado pela sociedade permitem que as ações de realização do bem comum sejam executadas. O Parlamento, como representante da vontade do cidadão, e outros agentes públicos e privados não podem prescindir de informação necessária para concluir se esses recursos estão sendo utilizados em conformidade com os princípios da administração pública, as leis e os regulamentos aplicáveis. Esse fato só se torna possível com a transparência, que garante que o exercício desse poder seja executado da melhor forma possível (TCU, 2011).

É de suma importância que as das contas do Governo da República sejam bem compreendidas pelo cidadão brasileiro, tendo em vista seu relevante caráter social. Consequentemente, a inovação da apreciação das contas pelo TCU é um grande desafio, resultando em relatórios e pareceres cada vez mais completos e acessíveis. É notável o aprimoramento desse processo e o TCU proporciona importante contribuição para que sejam atendidas as crescentes demandas da sociedade por informações mais completas e confiáveis. O caráter constitucional é também fundamental, visto que as contas são enviadas para julgamento pelo Congresso Nacional com possível aplicação de sanção no que for pertinente.

Essa etapa é fundamental no processo de controle externo da gestão pública brasileira, pois além de oferecer ao Poder legislativo elementos técnicos essenciais para o julgamento das contas do chefe do Poder executivo, é um instrumento de transparência que possibilita o exercício do controle social, uma vez que permite ao cidadão acompanhar e cobrar melhores resultados da atuação governamental (TCU, 2012).

2.2 Auditoria

“A palavra *auditoria* tem sua origem do latim *audire*, que significa ouvir” (CASTRO, 2011, p. 371, grifo do autor).

Segundo Boynton (2002), as auditorias já eram realizadas no Egito antigo, através das verificações independentes do registro de arrecadação de impostos. Castro (2011) considera difícil saber ao certo quando se iniciou a história da auditoria, pois ele diz “que toda pessoa que possuísse a função de verificar a legitimidade dos fatos econômico-financeiros, prestando contas a um superior, podia ser considerada como auditor”. Na França, no século III, existia leitura pública das contas realizadas pelos barões para prestação de contas a coroa. No Brasil colônia, nomeado de juiz colonial, tinha como função verificar o recolhimento dos tributos para o tesouro (CASTRO, 2011). Assim posto, torna-se incerto definir quando tudo começou, mas que trata-se de uma prática muito antiga.

Não existe apenas um único conceito de auditoria e, com o passar do tempo, ele está evoluindo juntamente com os objetivos cada vez mais amplos dos usuários desta prática, por transformações das demandas no desenvolvimento das organizações e pelos interesses das partes envolvidas. Inicialmente a auditoria compreendia o enfoque para a descoberta de erros e fraudes, e, com o decorrer do tempo, evoluiu para outras perspectivas, assumindo formas mais específicas e especializadas, passando a observar, além dos fatos passados, mas também a ter uma função preventiva e orientadora, contribuindo para o alcance de objetivos e para a melhoria do desempenho da administração pública. Ainda que o conceito de auditoria esteja sofrendo mutações ao longo do tempo, é crucial encontrar a definição a qual possua maior aceitação, visto que é especialmente relevante em um documento de normas de auditoria. Ele serve de base não somente para definir a natureza do trabalho dos auditores, mas também para estabelecer o contexto, as condições e a amplitude de seu campo de atuação (TCU, 2011).

Segundo TCU (2011), um conceito com grande aceitação é o que a define como “o exame independente e objetivo de uma situação ou condição, em confronto com um critério ou padrão preestabelecido, para que se possa opinar ou comentar a respeito para um destinatário predeterminado”.

Para Castro (2011, p. 374), a auditoria interna “busca avaliar a adequação e eficácia do controle interno e a qualidade do desempenho do órgão em que atua”.

Segundo o CFC (2012, p. 27), expresso da NBC TA 200:

O objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável. No caso da maioria das estruturas conceituais para fins gerais, essa opinião expressa se as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos

relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro. A auditoria conduzida em conformidade com as normas de auditoria e exigências éticas relevantes capacita o auditor a formar essa opinião.

O conceito da Intosai citado pelo TCU (2011) reconhece auditoria como “o exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas”.

Outro conceito de auditoria a considera como uma apuração das contas feita por um auditor, com a finalidade de expressar uma opinião sobre elas de modo a dar maior credibilidade (IFAC apud TCU, 2011).

Sintetizando os conceitos já citados, o TCU conceitua auditoria como:

Processo sistemático, documentado e independente de se avaliar objetivamente uma situação ou condição para determinar a extensão na qual critérios são atendidos, obter evidências quanto a esse atendimento e relatar os resultados dessa avaliação a um destinatário predeterminado.

Esse conceito descreve o cerne da atividade de auditoria que traz ideia de um conjunto de atividades, funções e tarefas identificadas, que ocorrem em um período de tempo e produzem determinado resultado.

Para melhor entendimento, é possível explorar as partes desse conceito. Trata-se de processo sistemático, pois a auditoria é um trabalho planejado e metódico, pautado em avaliações e finalizado com a comunicação de seus resultados. É um processo documentado porque é fundado em documentos formais e padronizado por procedimentos específicos, que asseguram a sua revisão e a manutenção das evidências obtidas. Processo independente por ser realizado por pessoas com independência em relação às organizações, aos programas, aos processos, às atividades, aos sistemas e aos objetos examinados para assegurar a objetividade e a imparcialidade dos julgamentos. Possui avaliação objetiva em razão de os fatos serem avaliados sem vieses. O critério é o referencial a partir do qual o auditor faz seus julgamentos. As evidências comprovam a discrepância (ou não) entre a situação encontrada e o critério de auditoria. O relato dos resultados possui um destinatário predeterminado por meio de um relatório formal e técnico no qual o auditor comunica o objetivo, o escopo, a extensão e as limitações do trabalho, os achados de auditoria, as avaliações, opiniões e conclusões, conforme o caso, e encaminha suas propostas (TCU, 2011)

2.2.1 Auditoria do Tribunal de Contas da União e normatização

Compete ao Tribunal de Contas da União emitir parecer prévio sobre as contas anuais do Presidente da República, que consistem nos balanços gerais da União e no relatório sobre a execução dos orçamentos (TCU, 2013).

O mandato constitucional atribui ao TCU a eminente missão de monitorar as relações de *accountability* que se estabelecem entre os administradores públicos e o Congresso Nacional e, em última instância, os cidadãos que delegam os recursos e poderes para que o Estado execute as ações que atendam a demanda da sociedade. Cabe ao TCU assegurar que os recursos públicos colocados à disposição dos gestores sejam usados de maneira correta e com obtenção bons resultados. Os administradores públicos, por sua vez, têm a responsabilidade de responder à sociedade e ao Parlamento, através da prestação de contas, sobre como os recursos e poderes que lhes foram entregues estão se traduzindo em ações para concretizar as políticas públicas aprovadas (TCU, 2011).

Segundo art. 70 da Constituição Federal (1988):

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.

A auditoria governamental realizada pelo TCU assegura o cumprimento do dever de *accountability* que os administradores públicos têm para com a sociedade e o Parlamento, dado que a Constituição lhe atribuiu a missão explícita de examinar, como instituição independente de controle, as ações governamentais, cobrar explicações, impor penalidades e limites aos agentes estatais quando exercerem atividades impróprias ou em desacordo com as leis e os princípios de administração pública (TCU, 2011).

Nesse contexto, as Normas de Auditoria do TCU constituem-se balizamento para que os auditores federais de controle externo, como profissionais de avaliação do desempenho e da *accountability* pública, orientem sua atuação com intuito ao aperfeiçoamento da administração pública e coordenem seus trabalhos consolidados em padrões técnicos e de comportamento irrepreensíveis, no sentido de melhorar decisões e reduzir possibilidades de eventos que não condizem com os interesses da sociedade (TCU, 2011).

Para se dar maior credibilidade e assegurar a qualidade às auditorias e salvaguardar a responsabilidade dos auditores quanto à execução dos seus trabalhos de acordo com elas, as NAT são desenvolvidas de acordo com os padrões reconhecidos internacionalmente, como das

Normas Internacionais de Auditoria das Entidades de Fiscalização Superior (ISSAI), da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai), com as práticas criadas por outras instituições superiores de controle que possuem reconhecimento, a exemplo, o *International Federation of Accountants* (IFAC), o *Institute of Internal Auditors* (IIA), *Government Accountability Office* (GAO), *Australian National Audit Office* (ANAO) e as entidades de fiscalização superior da Alemanha, Itália, França, Espanha, Bélgica e Holanda e, ainda, pelo arcabouço normativo da instituição (Constituição, Lei Orgânica, Regimento Interno, Código de Ética dos Servidores do TCU, resoluções e instruções normativas do TCU) (TCU, 2011).

Manuais, padrões e normas mais específicas devem estabelecer a estrutura dos relatórios de auditoria, o conteúdo de suas respectivas seções e requisitos adicionais aplicáveis, conforme a natureza das auditorias, os seus objetos e as suas finalidades mais comuns.

De maneira geral, os relatórios de auditoria devem contemplar a deliberação que autorizou a auditoria e as razões que motivaram a deliberação, se necessário; uma declaração de conformidade com as NAT; o objetivo e as questões de auditoria; a metodologia da auditoria, o escopo e as limitações de escopo; a visão geral do objeto da auditoria, revisada após a execução; os resultados da auditoria, incluindo os achados, as conclusões, os benefícios estimados ou esperados, o volume de recursos fiscalizados e as propostas de encaminhamento; a natureza de qualquer informação confidencial ou sensível omitida, se aplicável (TCU, 2011).

Segundo Regimento interno do TCU (2012, p. 57):

Art. 239. Auditoria é o instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para:

- I – examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos a sua jurisdição, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial;
- II – avaliar o desempenho dos órgãos e entidades jurisdicionados, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais, quanto aos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia dos atos praticados;
- III – subsidiar a apreciação dos atos sujeitos a registro.

A Secretaria do Tesouro Nacional é responsável pela elaboração das demonstrações contábeis consolidadas da União, de acordo com a Lei 4.320/1964, a Lei Complementar 101/2000 e as demais normas aplicáveis a contabilidade federal, bem como pelos controles internos contábeis que a Secretaria determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro (TCU, 2013).

Conforme o art. 101 da Lei 4.320/1964, as demonstrações contábeis obrigatórias são compostas pelos balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial e pela Demonstração das Variações Patrimoniais.

O TCU realiza a auditoria do Balanço Geral da União, que, por sua vez, tem o intuito de verificar se as demonstrações contábeis refletem, em todos os aspectos relevantes, a situação patrimonial da União em 31/12 e os resultados patrimonial, financeiro e orçamentário da União do ano em questão, e, em seguida, emitir opinião conclusiva.

2.3 Accountability

Embora não exista tradução precisa para o nosso idioma, a *accountability* possui várias definições de diversos autores para o melhor entendimento de uma ferramenta tão importante de proteção ao cidadão contra a má conduta da gestão pública (CAMPOS, 1990; CASTRO, 2011). Esta prática possui elo com a questão dos direitos do cidadão e com a transparência, pois possibilita o acompanhamento da destinação dos recursos públicos. Outro conceito para *accountability* pública é:

a obrigação que têm as pessoas ou entidades às quais se tenham confiado recursos, incluídas as empresas e corporações públicas, de assumir as responsabilidades de ordem fiscal, gerencial e programática que lhes foram conferidas, e de informar a quem lhes delegou essas responsabilidades. E, ainda, como obrigação imposta, a uma pessoa ou entidade auditada de demonstrar que administrou ou controlou os recursos que lhe foram confiados em conformidade com os termos segundo os quais lhe foram entregues. (Intosai, apud TCU, 2011)

Esse conceito envolve as relações entre os administradores públicos, o Parlamento e a sociedade em pelo menos três dimensões como formas básicas de prevenção do abuso de poder: informação, justificação e sanção (TCU, 2011).

Frederich Mosher (1968, p. 7 apud CASTRO, 2011) apresenta *accountability* como responsabilidade objetiva, ou seja, de uma pessoa perante outra, por alguma coisa ou desempenho, e obrigação de responder por algo. O mesmo autor continua “quem falha no cumprimento de diretrizes legítimas é considerado irresponsável e está sujeito a penalidades.”

Segundo Campos (1990), “quanto mais avançado o estágio democrático, maior o interesse pela *accountability*”. Portanto, “a *accountability* governamental tende a acompanhar o avanço de valores democráticos, tais como igualdade, dignidade humana, participação, representatividade.”

Para Lamounier (1997, apud CASTRO, 2011), *accountability* é “a sensibilidade das autoridades públicas em relação ao que os cidadãos pensam, à existência de mecanismos institucionais efetivos, que permitam chamá-los à fala quando não cumprirem suas responsabilidades básicas.”

A auditoria, no contexto da *accountability*, segundo o conceito desenvolvido pelo Escritório do Auditor-Geral do Canadá (OAG) é a ação independente de um terceiro sobre uma

relação de *accountability*, objetivando expressar uma opinião ou emitir comentários e sugestões sobre como essa relação está sendo cumprida (OAG, apud TCU, 2011).

Para Castro (2011, p. 514), “na área pública, a existência de um órgão e a utilização de recursos da sociedade, exige uma prestação de contas com um nível de informação mais detalhada sobre as ações executadas e os resultados atingidos.”

Segundo TCU (2011), além de informar e justificar, a relação de *accountability* envolve ainda a obrigatoriedade ao cumprimento da lei, sujeitando o abuso de poder e a negligência no uso dos recursos públicos ao exercício das sanções legais.

A relação de *accountability* traz a confiança sobre a forma de como tem sido gerido os recursos públicos, reduzindo a incerteza dos membros da sociedade sobre o que ocorre no interior da administração pública.

A ação independente exercida pelo TCU, por meio das ações de controle externo, incluindo a aplicação de sanções, constitui-se instrumento da governança pública cujo objetivo, ao final, é assegurar a *accountability* pública. Consequentemente, contribui para reduzir as incertezas sobre o que ocorre no interior da administração pública, fornecendo à sociedade e ao Congresso Nacional uma razoável segurança de que os recursos e poderes delegados aos administradores públicos estão sendo geridos mediante ações e estratégias adequadas para alcançar os objetivos estabelecidos pelo poder público, de modo transparente, em conformidade com os princípios de administração pública, as leis e os regulamentos aplicáveis (TCU, 2011).

3 METODOLOGIA

Para a coleta dos dados, foram analisadas todas as 252 ressalvas de auditoria das Contas do Governo da República dos anos de 2002 a 2013, disponíveis nos relatórios completos, no sítio do portal do TCU. A partir da leitura e análise de cada ressalva, foram determinados os respectivos conteúdos temáticos abordados, sendo possível determinar quais deles mais se repetiram.

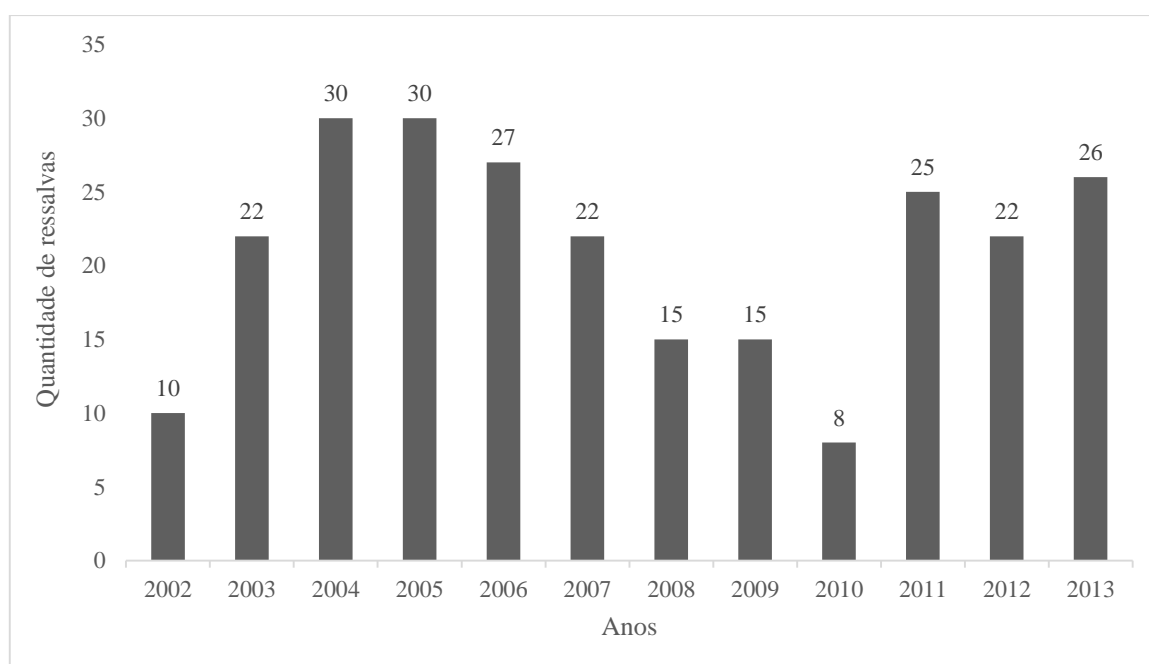
Foram analisadas as ressalvas das contas do governo do ex-presidente Fernando Henrique Cardoso no ano de 2002, Luiz Inácio Lula da Silva entre 2003 e 2010 e da atual presidente da república Dilma Rousseff no período de 2011 a 2013.

A presente pesquisa foi realizada através da análise de conteúdo que segundo Bardin (p. 11, 2009), “é um conjunto de instrumentos metodológicos cada vez mais sutis em constante aperfeiçoamento, que se aplicam a discursos (conteúdos e continentes) extremamente diversificados.”

O trabalho tem como objetivo analisar o comportamento das ressalvas de auditoria das Contas do Governo da República nos anos de 2002 a 2013 e avaliar quais os grupos de ressalvas mais se repetiram de acordo com os conteúdos temáticos.

O gráfico a seguir apresenta a quantidade de ressalvas por ano, totalizando 252.

Gráfico 1: número de ressalvas por ano



Fonte: Elaboração Própria

Os pareceres prévios elaborados a partir de 2011 apresentaram uma mudança metodológica. Eles passaram a conter, além da opinião sobre o Balanço Geral da União, a opinião sobre o relatório de execução do orçamento. Essa ruptura mudou a estrutura do parecer, que agora obedece de fato a disposição contida no artigo 228 do Regimento Interno do Tribunal de Contas da União.

Na parte de auditoria do Balanço Geral da União, a partir de 2012, ocorreu alteração ao considerar ressalva apenas o que é “distorção relevante” de acordo com a NBC TA 450. Nesse sentido, as evidências de auditoria obtidas são suficientes e apropriadas para fundamentar a opinião com ressalva para as demonstrações contábeis consolidadas constantes do BGU.

4 RESULTADOS

As 252 ressalvas analisadas foram classificadas em 43 conteúdos temáticos, sendo possível observar que os mais repetidos respectivamente foram Demonstrações Financeiras Consolidadas, Empresas Estatais, Coerência entre Planejamento e Orçamento, Dívida Ativa, Programas e Ações, Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, Restos a Pagar, Banco Central do Brasil e Previdência, representando 61,9% do total de ressalvas.

A tabela a seguir apresenta os conteúdos temáticos e suas respectivas quantidades, frequência absoluta e frequência acumulada.

Tabela 1: conteúdos temáticos e suas frequências

<i>Conteúdos Temáticos</i>	<i>Quantidade</i>	<i>F. Absoluta%</i>	<i>F. Acumulada%</i>
1 Demonstrações Financeiras Consolidadas	36	14,3%	14,3%
2 Empresas Estatais	24	9,5%	23,8%
3 Coerência entre Planejamento e Orçamento	18	7,1%	31,0%
4 Dívida Ativa	17	6,7%	37,7%
5 Programas e Ações	15	6,0%	43,7%
6 Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social	13	5,2%	48,8%
7 Restos a pagar	13	5,2%	54,0%
8 Banco Central do Brasil	10	4,0%	57,9%
9 Previdência	10	4,0%	61,9%
10 Dívida Pública	7	2,8%	64,7%
11 Créditos Parcelados	6	2,4%	67,1%
12 Irrigação	6	2,4%	69,4%
13 Administração Indireta	5	2,0%	71,4%
14 Alienação	5	2,0%	73,4%
15 Ensino	5	2,0%	75,4%
16 Convênios	4	1,6%	77,0%
17 Créditos Tributários	4	1,6%	78,6%
18 Cultura	4	1,6%	80,2%
19 Depreciação	4	1,6%	81,7%
20 Participações Societárias	4	1,6%	83,3%
21 Sistema de Custos	4	1,6%	84,9%
22 Outros Temas	38	15,1%	100,0%
Total	252	100%	

Fonte: Elaboração própria

“Outros Temas” estão representados pelos 22 conteúdos temáticos que possuem frequência de 3, 2 ou 1 ressalva. A tabela a seguir apresenta os conteúdos temáticos que constituem “Outros Temas”, a quantidade e suas respectivas frequências.

Tabela 2: conteúdos temáticos que constituem “Outros Temas” e suas respectivas frequências

<i>Conteúdos Temáticos</i>	<i>Quantidade</i>	<i>F. Absoluta%</i>	<i>F. Acumulada%</i>
1 Bens Imóveis de Uso Especial	3	7,9%	7,9%
2 Multas	3	7,9%	15,8%
3 Provisão/Contingências	3	7,9%	23,7%
4 Reforma Agrária	3	7,9%	31,6%
5 Renúncias de Receitas	3	7,9%	39,5%
6 Créditos Adicionais	2	5,3%	44,7%
7 Entidades Extintas/Liquidadas	2	5,3%	50,0%
8 Fundo Nacional	2	5,3%	55,3%
9 Incentivos Fiscais	2	5,3%	60,5%
10 Juros	2	5,3%	65,8%
11 Normas Internacionais de Contabilidade	2	5,3%	71,1%
12 Juros Sobre Capital Próprio	1	2,6%	73,7%
13 Operações Intragovernamentais	1	2,6%	76,3%
14 Órgãos Subordinados	1	2,6%	78,9%
15 Parcelamento Extraordinário	1	2,6%	81,6%
16 Partes Relacionadas	1	2,6%	84,2%
17 Política Pública	1	2,6%	86,8%
18 Recursos Federais	1	2,6%	89,5%
19 Renúncia tributária	1	2,6%	92,1%
20 Rodovias	1	2,6%	94,7%
21 Saúde	1	2,6%	97,4%
22 Transferências Voluntárias	1	2,6%	100,0%
Total	38	100%	

Fonte: Elaboração Própria

Os 22 conteúdos temáticos apresentados em “Outros Temas” representam apenas 38 ressalvas, ou seja, 15,1% do total. Os temas com ocorrência de 4 ou mais ressalvas, constituem 21 conteúdos temáticos, totalizando 84,9% do total.

Nos próximos parágrafos, serão tratados individualmente, em ordem decrescente de ocorrência e em tópicos, os 9 conteúdos temáticos mais repetidos nas ressalvas de auditoria das Contas do Governo da República.

4.1 Demonstrações Financeiras Consolidadas

O conteúdo temático “Demonstrações Financeiras Consolidadas” foi o que mais se repetiu, apresentando 36 ressalvas, pertencendo a 14,3% do total. Foi possível notar a ocorrência de problemas como falta de eliminação de duplicidade, diferenças de valores entre receitas e despesas orçamentárias, adoção de procedimentos diferenciados para elaboração do

balanço orçamentário que integra o BGU e o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e apurações incorretas. Nota-se também, diferenças de fechamento da demonstração das variações patrimoniais, comentadas no próprio Balanço-Geral da União, constatadas a partir do fato de que a soma das partes não é igual ao consolidado, o que pode abrir margem para tomadas de decisões equivocadas. Observou-se, ainda, utilização de procedimentos inadequados de consolidação das demonstrações contábeis, ausência de contabilização e de notas explicativas e registros inadequados.

4.2 Empresas Estatais

“Empresas Estatais” foi o segundo conteúdo temático que mais se repetiu, representando 9,5% do total. Foram 24 ressalvas, sendo observado que problemas relacionados à execução de despesa sem suficiente dotação no Orçamento de Investimento e extrapolação da dotação autorizada no Orçamento de Investimento tiveram maior ocorrência. Além disso, foi possível constatar classificação inadequada, concentração dos gastos do Orçamento de Investimento em regiões mais desenvolvidas do país, ausência de apresentação das projeções anuais de valores e não incorporação de informações ao BGU.

4.3 Coerência entre Planejamento e Orçamento

O conteúdo temático “Coerência entre Planejamento e Orçamento” representa 7,1% das ressalvas. Foi possível constatar repetida ocorrência de baixo nível percentual de execução das ações consideradas prioritárias. Ocorreram problemas relativos à ausência de priorização, na execução orçamentária, dos programas elencados no Anexo de Metas e Prioridades da Lei de Diretrizes Orçamentárias, não observância das metas e prioridades fixadas na Lei de Diretrizes Orçamentárias quando da elaboração da Lei Orçamentária Anual e ainda, execução de despesa sem suficiente dotação no Orçamento de Investimento.

4.4 Dívida Ativa

A “Dívida Ativa” é o quarto conteúdo temático mais abordado, representando 6,7% do total de ressalvas. Foi observado que ocorreu aumento do estoque, ausência de contabilização, conciliação e de informação sobre estoque acumulado, contabilização inadequada e intempestiva e constantes divergências de saldos.

4.5 Programas e Ações

Após a análise das ressalvas relativas ao conteúdo temático “Programas e Ações”, é possível verificar repetida ausência de apuração dos indicadores que ajudariam a subsidiar a análise dos resultados dos programas e ações. Houve ainda, concentração da aplicação de recursos e deficiência no planejamento das ações. Esse conteúdo temático figura 6% do total das ressalvas.

4.6 Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social

No que se refere ao conteúdo temático “Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social”, observou-se constante ocorrência de execução de despesas orçamentárias à conta de fontes de recursos sem suficiente disponibilidade financeira. Nota-se, em diversos exercícios, utilização de procedimentos inadequados para registro, na demonstração das variações patrimoniais, de valores de entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social em subgrupos de receitas e despesas extraorçamentárias, contrariando a própria concepção do plano de contas único da União. Percebe-se, ainda, frequentes inconsistências na contabilização das receitas e despesas realizadas entre órgãos e entidades dos orçamentos fiscal e da seguridade social, gerando valores divergentes entre as receitas e as despesas oriundas dessas operações.

Esse tema constitui 5,2% do total de ressalvas analisadas pelo estudo.

4.7 Restos a Pagar

“Restos a Pagar” apresentou 13 ressalvas, ou seja, 5,2% do total. Através da análise do conteúdo temático, foi possível observar constante manutenção de volume expressivo de restos a pagar não-processados, inscritos ou revalidados nos exercícios em questão, comprometendo a programação financeira e o planejamento governamental nos exercícios seguintes. Verificou-se, também, constante ocorrência de retificação irregular de valores de restos a pagar não processados no passivo não financeiro. Nota-se ainda divergência no saldo e ausência de baixa contábil relativa ao cancelamento dos valores inscritos.

4.8 Banco Central do Brasil

Nesse tema, foram constatadas ocorrências de ausência de registro referentes ao resultado negativo do Banco Central. Apresenta, também, inconsistências entre os valores dos

balanços patrimoniais e demonstrativos de resultado do Banco Central quando apurados sob a ótica de sua própria contabilidade e sob a ótica da Lei nº 4.320/1964. Ocorreu ainda, omissão de receitas decorrentes da senhoriagem e ausência de evidenciação nas estatísticas oficiais divulgadas. O conteúdo temático constitui 4% do total de ressalvas.

4.9 Previdência

Por fim, o conteúdo temático “Previdência” apresentou ausência de evidenciação contábil do passivo atuarial do Regime Próprio de Previdência Social, das pensões militares e das provisões. Foi observado classificação incorreta da despesa previdenciária e falha de divulgação em notas explicativas do déficit atuarial do Regime Geral de Previdência Social. Observa-se, ainda, repetição de ausência de entidade contábil específica para o Fundo do Regime Geral da Previdência Social. Esse tema totalizou 4% das ressalvas de auditoria.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A prestação de contas do poder Executivo é muito importante para fins de controle externo. A apreciação das contas do governo da República é realizada anualmente pelo TCU mediante parecer prévio. Está incluso nesses documentos, a opinião da auditoria do Balanço Geral da União e do relatório de execução orçamentária, que nos anos de 2002 a 2013, apresentaram ressalvas que constaram impropriedades ou falhas de natureza formal de que não resultaram dano ao erário.

O objetivo do estudo foi analisar o comportamento das ressalvas de auditoria das Contas do Governo da República nos anos de 2002 a 2013 e avaliar quais os grupos de ressalvas mais se repetiram de acordo com os conteúdos temáticos. Após a classificação das 252 ressalvas em 43 conteúdos temáticos, concluiu-se que os mais repetidos foram Demonstrações Financeiras Consolidadas, Empresas Estatais, Coerência entre Planejamento e Orçamento, Dívida Ativa, Programas e Ações, Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, Restos a Pagar, Banco Central do Brasil e Previdência, representando 61,9% do total de ressalvas.

Os 9 conteúdos temáticos mais repetidos representam mais de 50% do total, ou seja, eles constituem significativa parcela da quantidade total das ressalvas, devendo assim, receber mais atenção sobre as possíveis razões de tal ocorrência.

Os 21 temas que obtiveram 4 ressalvas ou mais, constituem 84,9% do total, apresentando portanto, onde mais se concentraram a repetição das ressalvas.

Os 22 conteúdos temáticos abordados como “Outros Temas” representam uma pequena parcela das ressalvas, que possuíram ocorrência de 3, 2 ou 1 ressalva. “Outros Temas” configuram apenas 15,1% do total de ressalvas.

O Conteúdo temático que apresentou o maior número de ressalvas foi “Demonstrações Financeiras Consolidadas”, com 14,3%, totalizando 36 ressalvas. Em segundo lugar, o tema “Empresas Estatais” apresentou 9,5% do total de ressalvas. Em seguida, “Coerência entre Planejamento e Orçamento” com 7,1%, “Dívida Ativa” com 6,7%, “Programas e Ações” com 6,0%, “Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social” e “Restos a pagar” apresentam igualmente 5,2% e por fim, “Banco Central do Brasil” e “Previdência” com 4%, totalizando 61,9% do total de ressalvas analisadas na presente pesquisa.

Foi possível observar que algumas ressalvas se repetem da mesma forma, apresentando exatamente o mesmo conteúdo. Esse fato ocorreu em vários conteúdos temáticos, despertando o desejo de se entender porque aquele problema se repete tantas vezes, se em exercícios anteriores, aquele assunto já havia sido ressaltado.

Dessa forma, recomenda-se às autoridades fiscalizadoras uma análise na tentativa de descobrir as razões pelas quais essas ressalvas estão constantemente repetidas nas auditorias das Contas do Governo da República, e assim, elaborar formas de mitigar a ocorrência.

Sugere-se para outros estudos e pesquisas sobre o tema, uma análise das ressalvas de auditoria que possa estabelecer correlação com contextos político, econômico e social, na tentativa de verificar se essas variáveis explicam a repetida ocorrência.

REFERÊNCIAS

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. 4 ed. Lisboa: Edições 70, 2009.

Boletim Interno do Tribunal de Contas da União. Edição Especial. Conteúdo: Regimento Interno do Tribunal de Contas da União. Brasília, TCU, n. XLV, n. 1, 2012.

Boletim Interno do Tribunal de Contas da União. Edição Especial. Conteúdo: Alteração das Normas de Auditoria. Brasília, TCU, n. XLIV, n. 12, 2011.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 20 de novembro de 2014.

CAMPOS, Anna Maria. **Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português?** Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 24, n. 2, p. 30-50, 1990. Disponível em: < <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/9049/8182>>. Acesso em: 20 de novembro de 2014.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

Fichas-síntese sobre as Contas do Governo da República: exercício 2012. Tribunal de Contas da União, Brasília: TCU, 2013.

GODOY, Arilda Schmidt. **Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades**. Revista de Administração de Empresas, São Paulo, v. 35, n. 2, p. 57-63, 1995. Disponível em: < http://www.producao.ufrgs.br/arquivos/disciplinas/392_pesquisa_qualitativa_godoy.pdf>. Acesso em: 20 de novembro de 2014.

INTOSAI. **ISSAI 20: Principles of transparency and accountability**. Johannesburg: 2010 Disponível em: < http://www.issai.org/media/12930/issai_20_e_.pdf>. Acesso em: 20 de novembro de 2014.

LAMOUNIER, Bolívar. **Exame**, São Paulo, maio 1997.

Lei Complementar nº 101, de 4 de Maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm >. Acesso em: 20 de novembro de 2014.

MOSHER, Frederick. **Democracy and the public service**. New York: Oxford University, 1968. p. 7.

Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade: auditoria e perícia/ Conselho Federal de Contabilidade. 3. ed. Brasília: CFC, 2008. 456 p.

Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da república: exercício 2013. Tribunal de Contas da União, Brasília: TCU, 2014. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/>. Acesso em: 20 de novembro de 2014.

Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da república: exercício 2012. Tribunal de Contas da União, Brasília: TCU, 2013. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/>. Acesso em: 20 de novembro de 2014.

Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da república: exercício 2011. Tribunal de Contas da União, Brasília: TCU, 2012. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/>. Acesso em: 20 de novembro de 2014.

Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da república: exercício 2010. Tribunal de Contas da União, Brasília: TCU, 2011. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/>. Acesso em: 20 de novembro de 2014.

Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da república: exercício 2009. Tribunal de Contas da União, Brasília: TCU, 2010. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/>. Acesso em: 20 de novembro de 2014.

Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da república: exercício 2008. Tribunal de Contas da União, Brasília: TCU, 2009. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/>. Acesso em: 20 de novembro de 2014.

Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da república: exercício 2007. Tribunal de Contas da União, Brasília: TCU, 2008. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/>. Acesso em: 20 de novembro de 2014.

Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da república: exercício 2006. Tribunal de Contas da União, Brasília: TCU, 2007. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/>. Acesso em: 20 de novembro de 2014.

Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da república: exercício 2005.

Tribunal de Contas da União, Brasília: TCU, 2006. Disponível em: <
http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/>.

Acesso em: 20 de novembro de 2014.

Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da república: exercício 2004.

Tribunal de Contas da União, Brasília: TCU, 2005. Disponível em: <
http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/>.

Acesso em: 20 de novembro de 2014.

Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da república: exercício 2003.

Tribunal de Contas da União, Brasília: TCU, 2004. Disponível em: <
http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/>.

Acesso em: 20 de novembro de 2014.

Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da república: exercício 2002.

Tribunal de Contas da União, Brasília: TCU, 2003. Disponível em: <
http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/>.

Acesso em: 20 de novembro de 2014.

Revista do Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, v. 43, n. 121, 2011.

Temas de destaque das contas do Governo dos últimos 5 anos / Tribunal de Contas da União.

Brasília: TCU, Secretaria-Geral de Controle Externo, Secretaria de Macroavaliação Governamental, 2012. 80 p.

APÊNDICE

A tabela a seguir, apresenta a classificação das 252 ressalvas dos anos de 2002 à 2013. Elas estão separadas por ano e enumeradas de acordo com o relatório completo.

Ressalvas 2013	Conteúdo Temático	Ressalvas 2012	Conteúdo Temático
1	Coerência entre Planejamento e Orçamento	1	Política Pública
2	Créditos Parcelados	2	Empresas Estatais
3	Dívida Ativa	3	Empresas Estatais
4	Empresas Estatais	4	Empresas Estatais
5	Empresas Estatais	5	Previdência
6	Empresas Estatais	6	Restos a pagar
7	Empresas Estatais	7	Dívida Ativa
8	Coerência entre Planejamento e Orçamento	8	Créditos Parcelados
9	Previdência	9	Dívida Pública
10	Previdência	10	Empresas Estatais
11	Previdência	11	Participações Societárias
12	Previdência	12	Bens Imóveis de Uso Especial
13	Provisões/Contingências	13	Demonstrações Financeiras Consolidadas
14	Restos a pagar	14	Partes Relacionadas
15	Restos a pagar	15	Rodovias
16	Dívida Ativa	16	Previdência
17	Dívida Ativa	17	Depreciação
18	Dívida Ativa	18	Créditos Tributários
19	Dívida Pública	19	Empresas Estatais
20	Participações Societárias	20	Empresas Estatais
21	Previdência	21	Juros Sobre Capital Próprio
22	Depreciação	22	Renúncias de Receitas
23	Depreciação		
24	Créditos Tributários		
25	Previdência		
26	Renúncias de Receitas		
Ressalvas 2011	Conteúdo Temático	Ressalvas 2010	Conteúdo Temático
1	Banco Central do Brasil	1	Coerência entre Planejamento e Orçamento
2	Dívida Pública	2	Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social
3	Coerência entre Planejamento e Orçamento	3	Coerência entre Planejamento e Orçamento
4	Créditos Parcelados	4	Empresas Estatais
5	Dívida Ativa	5	Irrigação
6	Dívida Ativa	6	Multas
7	Empresas Estatais	7	Dívida Ativa
8	Empresas Estatais	8	Demonstrações Financeiras Consolidadas
9	Normas Internacionais de Contabilidade		
10	Operações Intragovernamentais		

11	Demonstrações Financeiras Consolidadas		
12	Previdência		
13	Previdência		
14	Demonstrações Financeiras Consolidadas		
15	Renúncias de Receitas		
16	Créditos Tributários		
17	Participações Societárias		
18	Créditos Tributários		
19	Restos a pagar		
20	Depreciação		
21	Demonstrações Financeiras Consolidadas		
22	Dívida Pública		
23	Bens Imóveis de Uso Especial		
24	Dívida Ativa		
25	Créditos Parcelados		
Ressalvas 2009	Conteúdo Temático	Ressalvas 2008	Conteúdo Temático
1	Coerência entre Planejamento e Orçamento	1	Sistema de Custos
2	Créditos Parcelados	2	Irrigação
3	Multas	3	Coerência entre Planejamento e Orçamento
4	Convênios	4	Programas e Ações
5	Recursos Federais	5	Cultura
6	Empresas Estatais	6	Fundo Nacional
7	Empresas Estatais	7	Renúncia tributária
8	Programas e Ações	8	Bens Imóveis de Uso Especial
9	Cultura	9	Demonstrações Financeiras Consolidadas
10	Irrigação	10	Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social
11	Coerência entre Planejamento e Orçamento	11	Demonstrações Financeiras Consolidadas
12	Demonstrações Financeiras Consolidadas	12	Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social
13	Reforma Agrária	13	Restos a Pagar
14	Reforma Agrária	14	Restos a Pagar
15	Reforma Agrária	15	Banco Central do Brasil
Ressalvas 2007	Conteúdo Temático	Ressalvas 2006	Conteúdo Temático
1	Irrigação	1	Coerência entre Planejamento e Orçamento
2	Créditos Parcelados	2	Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social
3	Restos a Pagar	3	Irrigação
4	Restos a Pagar	4	Ensino
5	Restos a Pagar	5	Ensino
6	Sistema de Custos	6	Parcelamento Extraordinário
7	Programas e Ações	7	Programas e Ações
8	Programas e Ações	8	Programas e Ações
9	Multas	9	Programas e Ações
10	Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social	10	Cultura
11	Demonstrações Financeiras Consolidadas	11	Cultura
12	Alienação	12	Demonstrações Financeiras Consolidadas

13	Demonstrações Financeiras Consolidadas	13	Fundo Nacional
14	Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social	14	Demonstrações Financeiras Consolidadas
15	Demonstrações Financeiras Consolidadas	15	Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social
16	Banco Central do Brasil	16	Demonstrações Financeiras Consolidadas
17	Banco Central do Brasil	17	Alienação
18	Administração Indireta	18	Restos a Pagar
19	Empresas Estatais	19	Banco Central do Brasil
20	Demonstrações Financeiras Consolidadas	20	Demonstrações Financeiras Consolidadas
21	Demonstrações Financeiras Consolidadas	21	Créditos Adicionais
22	Administração Indireta	22	Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social
		23	Provisões/Contingências
		24	Sistema de Custos
		25	Transferências Voluntárias
		26	Convênios
		27	Dívida Ativa
Ressalvas 2005	Conteúdo Temático	Ressalvas 2004	Conteúdo Temático
1	Ensino	1	Ensino
2	Irrigação	2	Ensino
3	Dívida Ativa	3	Dívida Ativa
4	Empresas Estatais	4	Programas e Ações
5	Dívida Pública	5	Dívida Ativa
6	Coerência entre Planejamento e Orçamento	6	Programas e Ações
7	Programas e Ações	7	Incentivos Fiscais
8	Coerência entre Planejamento e Orçamento	8	Incentivos Fiscais
9	Empresas Estatais	9	Entidades Extintas/Liquidadas
10	Entidades Extintas/Liquidadas	10	Empresas Estatais
11	Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social	11	Administração Indireta
12	Demonstrações Financeiras Consolidadas	12	Empresas Estatais
13	Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social	13	Órgãos Subordinados
14	Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social	14	Demonstrações Financeiras Consolidadas
15	Alienação	15	Demonstrações Financeiras Consolidadas
16	Demonstrações Financeiras Consolidadas	16	Demonstrações Financeiras Consolidadas
17	Demonstrações Financeiras Consolidadas	17	Demonstrações Financeiras Consolidadas
18	Demonstrações Financeiras Consolidadas	18	Alienação
19	Demonstrações Financeiras Consolidadas	19	Banco Central do Brasil
20	Administração Indireta	20	Demonstrações Financeiras Consolidadas
21	Demonstrações Financeiras Consolidadas	21	Programas e Ações
22	Banco Central do Brasil	22	Programas e Ações
23	Restos a pagar	23	Programas e Ações
24	Restos a pagar	24	Coerência entre Planejamento e Orçamento
25	Convênios	25	Programas e Ações
26	Convênios	26	Empresas Estatais
27	Demonstrações Financeiras Consolidadas	27	Programas e Ações
28	Banco Central do Brasil	28	Demonstrações Financeiras Consolidadas
29	Alienação	29	Coerência entre Planejamento e Orçamento

30 Demonstrações Financeiras Consolidadas		30 Sistema de Custos	
Ressalvas 2003	Conteúdo Temático	Ressalvas 2002	Conteúdo Temático
1	Coerência entre Planejamento e Orçamento	1	Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social
2	Coerência entre Planejamento e Orçamento	2	Demonstrações Financeiras Consolidadas
3	Créditos Adicionais	3	Empresas Estatais
4	Dívida Ativa	4	Juros
5	Dívida Ativa	5	Dívida Ativa
6	Dívida Ativa	6	Coerência entre Planejamento e Orçamento
7	Coerência entre Planejamento e Orçamento	7	Participações Societárias
8	Saúde	8	Banco Central do Brasil
9	Empresas Estatais	9	Restos a Pagar
10	Empresas Estatais	10	Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social
11	Dívida Pública		
12	Dívida Pública		
13	Coerência entre Planejamento e Orçamento		
14	Demonstrações Financeiras Consolidadas		
15	Administração Indireta		
16	Demonstrações Financeiras Consolidadas		
17	Demonstrações Financeiras Consolidadas		
18	Normas Internacionais de Contabilidade		
19	Demonstrações Financeiras Consolidadas		
20	Banco Central do Brasil		
21	Provisões/Contingências		
22	Juros		

ANEXO

Ressalvas 2013

- I. Ausência do rol de prioridades da administração pública federal, com suas respectivas metas, no Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2013;
- II. Inexistência, no sistema de controle de parcelamentos da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, de informações precisas acerca dos estoques de parcelamentos previdenciários;
- III. Ausência de contabilização no Siafi do valor do estoque de dívida ativa do Banco Central do Brasil;
- IV. Extrapolação do montante de recursos aprovados, no Orçamento de Investimento, para a fonte de financiamento Recursos Próprios – Geração Própria, pelas empresas Petróleo Brasileiro S.A. (Petrobras), Petrobras Transporte S.A. (Transpetro), Transportadora Associada de Gás S.A. (TAG), Companhia Energética de Alagoas (Ceal); para a fonte Recursos para Aumento do Patrimônio Líquido – Controladora, pela empresa Transmissora Sul Brasileira de Energia S.A. (TSBE); para a fonte Recursos para Aumento do Patrimônio Líquido - Outras Estatais, pela empresa Transmissora Sul Brasileira de Energia S.A. (TSBE); e para a fonte Operações de Crédito de Longo Prazo – Internas, pela Empresa de Transmissão de Energia do Rio Grande do Sul S.A. (RS Energia);
- V. Execução de despesa sem suficiente dotação no Orçamento de Investimento pelas empresas Araucária Nitrogenados S.A., Banco do Nordeste do Brasil S.A. (BNB), Caixa Econômica Federal (Caixa), Centrais de Abastecimento de Minas Gerais S.A. (Ceasaminas), Cobra Tecnologia S.A., Companhia de Eletricidade do Acre (Eletroacre), Companhia Hidro Elétrica do São Francisco (Chesf), Petrobras Biocombustível S.A. (PBIO), Petrobras Netherlands B.V. (PNBV), Petróleo Brasileiro S.A. (Petrobras), Transportadora Associada de Gás S.A. (TAG);
- VI. Descumprimento dos itens 9.1.5 e 9.1.6 do Acórdão 3.071/2012-TCU-Plenário, que determinam a apresentação, para fins de apreciação das contas prestadas anualmente pela Presidenta da República, das projeções anuais dos valores correspondentes aos benefícios financeiros e creditícios decorrentes das operações de crédito realizadas a partir de 2008 pela União ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), e das respectivas despesas financeiras relativas aos juros e demais encargos decorrentes da captação de recursos pelo Tesouro Nacional, o que impossibilita a divulgação dos valores envolvidos, com prejuízo para a transparência de tais operações e para a adequada avaliação de seu custo ao longo do período em que serão amortizadas;
- VII. Descumprimento dos itens 9.2.3 e 9.2.4 do Acórdão 3.249/2012-TCU-Plenário, que determinam a apresentação das projeções dos montantes totais dos subsídios creditícios da União referentes aos projetos da Copa do Mundo de 2014, decorrentes das operações de financiamentos firmadas com bancos públicos federais;
- VIII. Existência de distorções materiais que afastam a confiabilidade de parcela significativa das informações relacionadas à consecução das metas previstas no Plano Plurianual 2012-2015.
- IX. Ausência de evidenciação contábil do passivo atuarial do Regime Próprio de Previdência Social dos servidores civis federais, que em 31/12/2013 subavaliou o Passivo Não Financeiro e superestimou o Patrimônio Líquido em R\$ 1,1 trilhão;
- X. Limitação de escopo decorrente da ausência de estimativa e de evidenciação contábil do passivo atuarial referente às despesas com militares inativos;
- XI. Ausência de evidenciação contábil do passivo atuarial das pensões militares;
- XII. Falha de divulgação em notas explicativas do déficit atuarial do Regime Geral de Previdência Social;
- XIII. Ausência de evidenciação contábil de provisões e passivos contingentes decorrentes de demandas judiciais contra a União, que totalizam aproximadamente R\$ 780 bilhões;

- XIV. Retificação irregular dos Restos a Pagar não processados, que em 31/12/2013 subavaliou o Passivo Não Financeiro em R\$ 180 bilhões;
- XV. Divergência de R\$ 4,3 bilhões em saldos de Restos a Pagar Processados;
- XVI. Divergência de R\$ 133,9 bilhões na Dívida Ativa;
- XVII. Ausência de Nota Explicativa sobre as divergências dos saldos de Dívida Ativa;
- XVIII. Divergência metodológica para o cálculo das provisões para perdas da Dívida Ativa;
- XIX. Divergência de R\$ 26 bilhões no saldo da Dívida Mobiliária Interna;
- XX. Falha de divulgação de subavaliação das participações societárias em R\$ 12 bilhões;
- XXI. Limitação de escopo decorrente da não implementação de entidade contábil específica para o Fundo do Regime Geral de Previdência Social;
- XXII. Não contabilização da depreciação de bens imóveis;
- XXIII. Registro incorreto da depreciação de bens móveis em R\$ 5,8 bilhões na Universidade Federal do Piauí;
- XXIV. Limitação de escopo em relação ao reconhecimento de créditos tributários a receber.
- XXV. Classificação incorreta da despesa previdenciária;
- XXVI. Insuficiência da evidenciação contábil das renúncias de receitas.

Ressalvas 2012

- I. Problemas na forma de identificação da execução orçamentária das despesas referentes ao Plano Brasil Sem Miséria, que não permitem uma quantificação consistente da prioridade dada às ações a ele relacionadas, em oposição ao princípio da transparência da administração pública, limitando a apuração precisa de resultados e custos da atuação governamental e o pleno exercício do controle (item 3.2);
- II. Execução de despesa sem suficiente dotação no Orçamento de Investimento pelas empresas Empresa de Tecnologia e Informações da Previdência Social (Dataprev), Telecomunicações Brasileiras S.A. (Telebras), Companhia de Eletricidade do Acre (Eletroacre), Petrobras International Braspetro B.V. (PIB BV), Petrobras Netherlands B.V. (PNBV), Petróleo Brasileiro S.A. (Petrobras), SFE - Sociedade Fluminense de Energia Ltda., Termoceará Ltda., em desacordo com o disposto no inciso II do art. 167 da Constituição Federal (item 3.3.4);
- III. Extrapolação do montante de recursos aprovados, no Orçamento de Investimento, para a fonte de financiamento Recursos Próprios – Geração Própria, pelas empresas Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária (Infraero), Petrobras International Braspetro B.V. (PIB BV), SFE – Sociedade Fluminense de Energia Ltda., Termoceará Ltda. e Furnas – Centrais Elétricas S.A.; para a fonte Operações de Crédito de Longo Prazo – Externas, pela empresa Furnas – Centrais Elétricas S.A.; e para a fonte Outros Recursos de Longo Prazo – Outras Fontes, pela empresa Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária (Infraero) (item 3.3.4);
- IV. Deficiência sistemática na capacidade de realização de investimentos por parte das Companhias Docas, culminando, no exercício de 2012, na execução de apenas 28,7% dos investimentos programados pelo conjunto das estatais, valor próximo da execução média apurada no período 2005-2012, de 26,4%, tendo em conta a ocorrência, no mesmo período, de reiteradas inversões financeiras para aumento do capital social direcionadas à realização de investimentos (item 3.3.4);
- V. Ausência de registro contábil das provisões matemáticas previdenciárias do Regime Próprio de Previdência dos servidores civis federais, que, em 31/12/2012, subavaliou o Passivo Não Financeiro e o Patrimônio Líquido em R\$ 1,25 trilhão (item 5.3.1.1);
- VI. Retificação irregular dos Restos a Pagar não processados, que, em 31/12/2012, subavaliou o Passivo Não Financeiro em R\$ 147 bilhões (item 5.3.1.2);

- VII. Divergências entre as demonstrações contábeis e outras fontes de informação em saldos da Dívida Ativa, nos montantes de R\$ 135,4 bilhões, R\$ 1,7 bilhão e R\$ 39,3 bilhões (item 5.3.1.3);
- VIII. Divergência entre as demonstrações contábeis e outras fontes de informação em saldos de Créditos Parcelados, no montante de R\$ 53 bilhões (item 5.3.1.4);
- IX. Divergência entre as demonstrações contábeis e outras fontes de informação em saldos da Dívida Mobiliária Interna, no montante de R\$ 28,9 bilhões (item 5.3.1.5);
- X. Registro contábil intempestivo de R\$ 6,9 bilhões de aumentos de capital na Caixa Econômica Federal (item 5.1.3.6);
- XI. Defasagem no registro da equivalência patrimonial das participações societárias, que, em 31/12/2012, ficaram subavaliadas em R\$ 4 bilhões (item 5.3.1.7);
- XII. Divergência entre as demonstrações contábeis e outras fontes de informação em saldos de Bens Imóveis de Uso Especial, no montante de R\$ 933 milhões (item 5.3.1.8);
- XIII. Falha de divulgação sobre a aplicação de recursos da Financiadora de Estudos e Projetos na Conta Única do Tesouro Nacional (item 5.3.1.9);
- XIV. Falha de divulgação de transações com partes relacionadas (item 5.3.1.10);
- XV. Falha de divulgação dos critérios de mensuração das rodovias (item 5.3.1.11);
- XVI. Não implementação de entidade contábil específica para o Fundo do Regime Geral de Previdência Social (item 5.3.1.12);
- XVII. Não contabilização da depreciação de bens imóveis (item 5.3.1.13);
- XVIII. Limitação de escopo em relação ao reconhecimento de créditos tributários a receber (item 5.3.1.14);
- XIX. Recebimento de R\$ 1,3 bilhão em receita de dividendos em condições não previstas no Estatuto do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (item 5.3.2.1);
- XX. Efeitos financeiros no governo federal do lucro líquido do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social aumentado em R\$ 2,38 bilhões (item 5.3.2.2);
- XXI. Falha na classificação contábil de R\$ 7 bilhões em juros sobre capital próprio (item 5.3.2.3);
- XXII. Ausência de contabilização das renúncias de receitas (item 5.3.2.4).

Ressalvas 2011

- I. omissão das receitas decorrentes da senhoriagem na Demonstração de Fluxo de Caixa do Banco Central do Brasil (item 2.5);
- II. omissão dos valores efetivos das necessidades bruta e líquida de financiamento do Tesouro Nacional no Relatório Anual da Dívida Pública Federal (item 2.5);
- III. baixo percentual de execução, verificado em 20% das ações relacionadas como prioritárias no Anexo VII – Anexo de Prioridades e Metas, da Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2011 (item 3.2.1);
- IV. ausência de informação sobre o estoque acumulado dos parcelamentos decorrentes das Leis 11.941/2009 e 11.960/2009, até o exercício de 2011, referentes aos créditos tributários e previdenciários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (item 3.3.2.3);
- V. ausência de informação sobre o estoque acumulado da dívida ativa, até o exercício de 2011, referente aos créditos do Banco Central do Brasil (item 3.3.2.3);
- VI. ausência de conciliação entre os valores de arrecadação da dívida ativa constantes do Siafi e dos sistemas de informação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, da Procuradoria-Geral Federal e da Procuradoria-Geral do Banco Central do Brasil (item 3.3.2.3);
- VII. execução de despesa sem suficiente dotação no Orçamento de Investimento das empresas estatais Boa Vista Energia S.A. (BVEnergia), Caixa Econômica Federal (Caixa), Centrais Elétricas de Rondônia S.A. (Ceron), Cobra Tecnologia S.A., Companhia de Entrepostos e

Armazéns Gerais de São Paulo (Ceagesp), Innova S.A., Liquigás Distribuidora S.A. (Liquigás), Petrobras Biocombustível S.A. (PBIO), Petrobras Netherlands B.V. (PNBV), Petróleo Brasileiro S.A. (Petrobras), Transportadora Associada de Gás S.A. (TAG), Transportadora Brasileira Gasoduto Bolívia-Brasil S.A. (TBG), em desacordo com o disposto no inciso II do art. 167 da Constituição Federal (item 3.3.6);

VIII. extrapolação do montante de recursos aprovados, no Orçamento de Investimento, para as fontes de financiamento “Recursos de Geração Própria”, “Recursos para Aumento de PL – Controladora”, “Operações de Crédito de Longo Prazo – Internas” e “Outros Recursos de Longo Prazo - Controladora” nas empresas estatais Boa Vista Energia S.A. (BVEnergia), Centrais Elétricas de Rondônia S.A. (Ceron), Cobra Tecnologia S.A., Companhia Energética de Alagoas (Ceal), Companhia Integrada Têxtil de Pernambuco (Citepe), Companhia Petroquímica de Pernambuco (Petroquímicasuape), Empresa Brasileira de Infra-Estrutura Aeroportuária (Infraero), Eólica Mangue Seco 2 - Geradora e Comercializadora de Energia Elétrica S.A. (Mangue Seco 2), Furnas - Centrais Elétricas S.A., Petrobras Transporte S.A. (Transpetro), Porto Velho Transmissora de Energia S.A. (PVTE), Refinaria Abreu e Lima S.A. (RNEST), Transportadora Associada de Gás S.A. (TAG) e Transportadora Brasileira Gasoduto Bolívia-Brasil S.A. (TBG) (item 3.3.6);

IX. desobediência ao princípio contábil da prudência no processo de convergência às normas internacionais de contabilidade (item 5.2);

X. ausência de exclusão dos saldos decorrentes de operações intragovernamentais (item 5.2);

XI. alto número de restrições às demonstrações contábeis dos ministérios da Saúde, do Desenvolvimento Agrário e da Previdência Social (item 5.2);

XII. ausência de entidade contábil específica para o Fundo do Regime Geral da Previdência Social (item 5.2);

XIII. ausência de contabilização do passivo atuarial do Regime Próprio da Previdência Social dos servidores públicos federais (item 5.2);

XIV. ausência de contabilização das alterações na previsão de receitas primárias (item 5.2);

XV. ausência de contabilização das renúncias de receitas (item 5.2);

XVI. ausência de contabilização da provisão para perdas prováveis relativas aos créditos tributários a receber (item 5.2);

XVII. defasagem de um exercício financeiro no registro de equivalência patrimonial das participações societárias da União (item 5.2);

XVIII. defasagem das informações de suporte ao registro dos créditos tributários a receber (item 5.2);

XIX. retificação irregular de R\$ 116,9 bilhões de restos a pagar não processados no passivo não financeiro (item 5.2);

XX. percentual de depreciação de ativo imobilizado incompatível com entes governamentais de porte semelhante (item 5.2);

XXI. divergências entre as demonstrações contábeis e outras fontes de informação em saldos da Conta Única do Tesouro Nacional, no montante de R\$ 17,8 bilhões (item 5.2);

XXII. divergências entre as demonstrações contábeis e outras fontes de informação em saldos da Dívida Pública Mobiliária Federal Interna, no montante de R\$ 14,2 bilhões (item 5.2);

XXIII. divergências entre as demonstrações contábeis e outras fontes de informação em saldos de Bens Imóveis de Uso Especial, no montante de R\$ 690 milhões (item 5.2);

XXIV. divergências entre as demonstrações contábeis e outras fontes de informação em saldos da Dívida Ativa da União, no montante de R\$ 109,8 bilhões (item 5.2);

XXV. divergências entre as demonstrações contábeis e outras fontes de informação em saldos de Créditos Parcelados, no montante de R\$ 17,7 bilhões (item 5.2).

- I. baixo percentual de execução de vinte por cento das ações relacionadas como prioritárias no Anexo I, Prioridades e Metas, da Lei 12.017, 12 de agosto de 2009 (Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2010), que receberam dotação orçamentária;
- II. execução de despesas orçamentárias, nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, à conta de fontes de recursos sem suficiente disponibilidade financeira, comprometendo a fidedignidade dos demonstrativos da execução da despesa por fonte de recursos e a aplicação das disposições contidas no parágrafo único do art. 8 da Lei de Responsabilidade Fiscal, que determina que os recursos legalmente vinculados à finalidade específica sejam utilizados exclusivamente para atendimento do objeto de sua vinculação;
- III. execução de despesa sem suficiente dotação no Orçamento de Investimento;
- IV. extrapolação da dotação autorizada, no Orçamento de Investimento, nas fontes “Recursos de Geração Própria”, “Recursos para Aumento de PL – Controladora” e “Outros Recursos de Longo Prazo – Outras Estatais”;
- V. descumprimento do inciso I do art. 42 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que determina a aplicação, na Região Centro-Oeste, nos vinte e cinco anos subsequentes à promulgação da Carta Magna, do mínimo de 20% dos recursos destinados à irrigação;
- VI. reduzido percentual de arrecadação das multas aplicadas pelos órgãos e entidades federais de regulação e fiscalização, com possíveis danos ao Erário em caso de prescrição;
- VII. divergência entre os valores de arrecadação da dívida ativa de 2010 registrados no Siafi e aqueles contidos no sistema Cadastro Integrado da Dívida Ativa - CIDA da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;
- VIII. inconsistências contábeis e procedimentos inadequados detalhados no Relatório que afetaram a evidenciação do patrimônio da União nas demonstrações financeiras do exercício de 2010.

Ressalvas 2009

- I. baixo percentual de execução em 24% das ações relacionadas como prioritárias no Anexo I da Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2009, e não inclusão de 101 ações constantes do mesmo anexo na Lei Orçamentária Anual;
- II. falta de registro dos estoques dos créditos parcelados tributários (não-previdenciários) e previdenciários instituídos pela Lei nº 11.960, de 29/6/2009 e pela Lei nº 11.941, de 27/5/2009, nos sistemas de controle de parcelamentos da Secretaria da Receita Federal do Brasil;
- III. baixo percentual de arrecadação das multas administrativas aplicadas por órgãos da administração pública federal;
- IV. passivo crescente de prestações de contas de convênios e instrumentos congêneres ainda não analisadas pelos órgãos repassadores de recursos federais;
- V. informações do Siafi desatualizadas quanto ao volume de prestações de contas de descentralização de recursos federais não analisadas e não apresentadas;
- VI. execução de despesa sem suficiente dotação no Orçamento de Investimento das Empresas Estatais;
- VII. extrapolação da dotação autorizada no Orçamento de Investimento nas fontes “Recursos de Geração Própria”, “Recursos para Aumento de PL – Controladora” e “Outros Recursos de Longo Prazo – Outras Estatais”;
- VIII. deficiências nos dados que deveriam subsidiar a análise dos resultados dos programas e de suas ações, caracterizadas, entre outros pontos, por parcela representativa de subtítulos com execuções físicas desproporcionais frente às metas físicas estabelecidas, projetos sem produto e metas definidos, subtítulos sem execução orçamentária, mas com execução física registrada, e por significativa ausência de preenchimento dos indicadores de programas;

- IX. utilização de segmentos culturais diversos dos elencados no art. 18 da Lei nº 8.313/1991 para fins de enquadramento dos projetos culturais, sem a devida disciplina normativa;
- X. descumprimento do inciso I do art. 42 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que determina a aplicação, na Região Centro-Oeste, nos vinte e cinco anos subsequentes à promulgação da Carta Magna, do mínimo de 20% dos recursos destinados à irrigação;
- XI. não inclusão na Lei Orçamentária Anual da União de 2009, como unidade orçamentária, da Caixa de Construção de Casas para o Pessoal da Marinha do Brasil;
- XII. inconsistências contábeis e procedimentos inadequados que afetaram a evidenciação do patrimônio da União nas demonstrações financeiras do exercício de 2009:
- a) contabilização das contas retificadoras de recursos a receber e a liberar para pagamento de RP em grupo distinto da conta a que objetiva retificar, deturpando a informação do grupo do Balanço Patrimonial em que é apresentada a conta retificadora.
 - b) inexistência de código de órgão no Siafi para o Fundo Nacional sobre Mudança do Clima, criado pela Lei nº 12.114, de 9 de dezembro de 2009;
 - c) manutenção de saldos patrimoniais remanescentes de entidades extintas ou liquidadas: Superintendências e Agências de Desenvolvimento da Amazônia (Sudam e ADA) e do Nordeste (Sudene e Adene), Companhia de Colonização do Nordeste (Colone), Departamento Nacional de Estradas de Rodagem (DNER) e Companhia de Desenvolvimento de Barcarena (Codebar);
 - d) ausência de inclusão, nas demonstrações contábeis consolidadas, dos saldos referentes às entidades Funai – Patrimônio Indígena, Fundação Habitacional do Exército, Caixa de Construção de Casas do Pessoal da Marinha do Brasil e dos fundos do setor elétrico geridos pela Eletrobras;
 - e) omissão, nos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal relacionados nas “Informações Adicionais – Conformidade Contábil” da Prestação de Contas do Presidente da República de 2009, de providências para regularizar as situações que geraram restrição na conformidade contábil do BGU naquele exercício;
 - f) superavaliação do Ativo da União, em razão de:
 - divergência entre os montantes em estoque de parcelamentos previdenciários e não-previdenciários informados na Prestação de Contas do Presidente da República referente ao exercício de 2009 e os saldos das contas do Ativo que representam valores a receber originários desses parcelamentos;
 - divergência entre o montante de créditos inscritos em Dívida Ativa informado na Prestação de Contas do Presidente da República referente ao exercício de 2009 e os saldos das contas do Ativo que representam tais créditos;
 - ausência de registro da depreciação, amortização e exaustão de itens do Ativo Permanente de órgãos da administração direta, autarquias, fundações e fundos especiais;
 - ausência de registro da provisão para perdas prováveis e omissão de baixa de valores prescritos relativamente aos créditos, bens e valores em circulação, e aos valores realizáveis a longo prazo registrados nos balanços patrimoniais dos órgãos da administração direta;
 - g) inconsistência nos registros contábeis dos restos a pagar;
 - h) subavaliação do passivo da União, em razão de retificação a maior do montante inscrito em restos a pagar não processados;
 - i) ausência de justificativa em nota explicativa para os itens de valores expressivos que não possuíam saldo no exercício anterior ou que deixaram de apresentar saldo em 2009, nos Balanços Patrimonial e Financeiro;
 - j) presença de contas genéricas, com saldo elevado em relação ao respectivo subgrupo:
 - no Balanço Patrimonial: Benefícios Diversos a Pagar, Outros Débitos a Pagar, Compensações Diversas;

- no Balanço Financeiro e na Demonstração das Variações Patrimoniais: Outras Receitas de Capital e Créditos Diversos a Receber – Outros Créditos;
 - k) inconsistências no registro de créditos adicionais abertos em 2009, comprometendo a qualidade das informações do Balanço Orçamentário;
 - l) ausência de referência em nota explicativa acerca dos períodos dos balanços publicados por cada empresa em que se baseiam os valores registrados a título de participações societárias da União;
 - m) ausência de conciliação entre as Demonstrações Contábeis publicadas pelo Banco Central do Brasil e os saldos registrados no Siafi;
 - n) diferença entre os valores referentes às despesas intra-orçamentárias e as receitas intraorçamentárias registradas nos demonstrativos da União.
- XIII. descumprimento do art. 32, inciso III, da Lei nº 4.504/1964, dos arts. 83, 87, 94 e 107 da Lei nº 4.320/1964 e do Acórdão nº 557/2004-TCU-Plenário que obrigam o registro contábil dos imóveis obtidos para Reforma Agrária como patrimônio no balanço patrimonial do Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária;
- XIV. descumprimento dos §§ 2º ao 6º do art. 18 da Lei nº 8.629/1993, que garante ao beneficiário da Política Nacional de Reforma Agrária o direito de adquirir o título da parcela recebida em caráter definitivo, mediante o pagamento do valor da terra, obedecido o período em que o imóvel permanece legalmente inegociável;
- XV. descumprimento do § 3º do art. 2º da Lei nº 6.830/1980 e do art. 1º da Portaria STN nº 685/2006, pela ausência de sistemática de cobrança dos créditos de instalação devidos pelos beneficiários da Política Nacional de Reforma Agrária.

Ressalvas 2008

- I. inexistência de sistema de custos para avaliação e acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial;
- II. descumprimento do inciso I do art. 42 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, que determina a aplicação, na Região Centro Oeste, nos vinte e cinco anos subsequentes à promulgação da carta Magna, do mínimo de 20% dos recursos destinados à irrigação;
- III. não observação das metas e prioridades fixadas na Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO quando da elaboração da Lei Orçamentária Anual – LOA;
- IV. graves deficiências nos dados que deveriam subsidiar a análise dos resultados dos programas e de suas ações, caracterizadas, entre outros pontos, pela ausência de registro dos índices alcançados em 524 (71%) indicadores de programas com apuração anual, na data prevista para fechamento do SIGPlan, bem como pela baixa correlação entre o alcance de metas físicas e financeiras das ações, a indicar falha de planejamento, o que compromete a identificação dos impactos gerados por boa parte da ação governamental;
- V. ausência de registro, por parte do Ministério da Cultura – MinC, da localidade dos projetos culturais incentivados e utilização de segmentos culturais diversos dos elencados no art. 18 da Lei nº 8.313/1991 para fins de enquadramento dos projetos culturais, sem a devida disciplina normativa;
- VI. ausência de identificação do destino dos recursos aplicados no Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT oriundos da Lei de Informática (Lei nº 8.387, de 30/12/1991);
- VII. grande defasagem entre o ano-base de fruição da renúncia tributária decorrente da Lei de Informática e o prazo para recebimento e análise dos relatórios demonstrativos das empresas beneficiárias;

VIII. diferença entre os registros do Sistema Integrado de Administração Financeira – Siafi e Sistema de Gerenciamento dos Imóveis de Uso Especial da União – SPIUnet, verificada nas gerências regionais da Secretaria do Patrimônio da União – SPU, referente aos valores de imóveis de uso especial, afetando a confiabilidade dos números apresentados no Balanço Patrimonial da União;

IX. subavaliação do patrimônio da União, em razão da exclusão, das demonstrações contábeis consolidadas, das entidades Funai (Patrimônio Indígena), Fundação Habitacional do Exército, Caixa de Construções de Casa para o pessoal da Marinha do Brasil, além dos fundos do setor elétrico, que têm sua gestão sob a responsabilidade da Eletrobrás;

X. inconsistências na contabilização das receitas realizadas entre órgãos e entidades dos orçamentos fiscal e da seguridade social, gerando valores divergentes entre as receitas e as despesas oriundas dessas operações;

XI. procedimentos contábeis inconsistentes ou inadequados que afetam negativamente o objetivo da evidenciação das demonstrações financeiras:

a) agrupamento de vultosos valores nas contas “Outros créditos em circulação” do Ativo Não Financeiro, “Outras compensações” do Ativo Compensado e “Compensações diversas” do Passivo Compensado, no Balanço Patrimonial, de forma prejudicial à qualidade da evidenciação da informação contábil;

b) subavaliação do Ativo não financeiro e do Passivo não financeiro do Balanço Patrimonial consolidado em R\$ 339 bilhões, devido à apresentação das contas retificadoras “Recursos a Receber para Pagamento de RP” e “Recursos a liberar para pagamento de RP”;

c) contabilização das contas retificadoras de recursos a receber e a liberar para pagamento de RP em grupo distinto da conta a que retifica, deturpando a utilidade da informação do grupo do Balanço Patrimonial em que consta a conta retificadora;

d) ausência de explicações em notas explicativas sobre:

- mudanças de critérios na elaboração dos demonstrativos contábeis;
- ajustes em valores relevantes, como o efetuado pelo INSS, no valor de R\$ 158 bilhões;
- variações substanciais de saldos contábeis;
- relação dos órgãos e entidades da administração direta, indireta e fundos que compõem os demonstrativos consolidados;
- informações sobre criação, extinção, liquidação ou incorporação de órgãos e entidades;
- ausência de menção à mudanças de interpretação que afetaram os valores dos demonstrativos e à existência de apurações incorretas no encerramento do exercício.

e) utilização indevida da nomenclatura receitas e despesas extra-orçamentárias nas Demonstrações de Variações Patrimoniais, onde deveriam constar variações ativas e passivas independentes do orçamento;

f) ausência no Balanço Geral da União dos Balanços Orçamentários para os tipos de administração “Indireta (exceto Fundos)” e “Fundos (Indireta);

g) utilização de procedimentos inadequados de consolidação de balanços patrimoniais, em especial no que se refere à falta de eliminação nos balanços de duplicidades relacionadas a obrigações tributárias e encargos sociais a recolher, quando o favorecido é órgão/entidade considerada na consolidação, e a rubricas de direitos e obrigações decorrentes de transações que envolvem entidades abrangidas na consolidação;

h) existência de diferenças entre os valores de receitas orçamentárias do Balanço Orçamentário dos Fundos (Direta) e do Balanço Financeiro e Demonstração de Variações Patrimoniais respectivo;

i) existência de diferenças de valores entre as despesas e receitas orçamentárias, nestas incluídas as respectivas deduções, constantes do balanço orçamentário e os mesmos itens constantes da demonstração das variações patrimoniais e do balanço financeiro, gerando desarmonia entre as demonstrações e possíveis equívocos de análise e interpretação das informações;

j) não integração no Siafi do resultado do Banco Central, órgão 25.280, que registra o patrimônio referente às atividades desempenhadas pela autoridade monetária, sem menção nas notas explicativas;

k) manutenção de saldos patrimoniais de entidades extintas ou liquidadas.

XII. utilização de procedimentos inadequados para apresentação de valores na demonstração das variações patrimoniais, à semelhança do que já vinha ocorrendo em exercícios anteriores, em especial quanto ao registro de valores em subgrupos de mutações ativas e passivas sem a devida contrapartida em receitas e despesas orçamentárias, descaracterizando o aspecto orçamentário da operação, e ao registro em subgrupos de receitas e despesas extra orçamentárias de valores de entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social, contrariando a própria concepção do plano de contas único da União;

XIII. manutenção de volume expressivo de restos a pagar não-processados, inscritos ou revalidados no exercício de 2008, o que compromete a programação financeira e o planejamento governamental nos exercícios seguintes;

XIV. manutenção no Sistema Integrado de Administração Financeira – Siafi de valores concernentes a restos a pagar não-processados inscritos em exercícios anteriores a 2005, sem prazo de validade prorrogado, o que contraria o Decreto nº 93.872/1986;

XV. ausência de evidenciação nas estatísticas fiscais oficiais divulgadas pelo Banco Central do Brasil:

a) dos valores da Dívida Fiscal Líquida da União (Governo Federal, Banco Central e Empresas Estatais Federais), em prejuízo à análise desta em face do endividamento público;

b) do montante dos títulos públicos emitidos para constituição do Fundo Soberano do Brasil – FSB.

Ressalvas 2007

I. descumprimento do inciso I do art. 42 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que determina a aplicação, na Região Centro Oeste, nos vinte e cinco anos subsequentes à promulgação da Carta Magna, do mínimo de 20% dos recursos destinados à irrigação;

II. ausência de classificação e contabilização dos recursos arrecadados com tributos referentes aos créditos do parcelamento instituído pela Medida Provisória n.º 303, de 29/06/2006, no montante de R\$ 411,4 milhões;

III. manutenção no Siafi de valores concernentes a restos a pagar inscritos em exercícios anteriores a 2005, sem prazo de validade prorrogado, o que contraria o Decreto n.º 93.872/1986;

IV. realização de despesa a título de restos a pagar não-processados, embora estes não se encontrassem mais vigentes;

V. manutenção de volume expressivo de restos a pagar não-processados, inscritos ou revalidados no exercício de 2007, o que compromete a programação financeira e o planejamento governamental nos exercícios seguintes;

VI. inexistência de sistema de custos para avaliação e acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial;

VII. deficiência no planejamento das metas físicas e financeiras das ações, evidenciada pela baixa correlação entre a execução física e orçamentária;

VIII. ausência de registro no SIGPlan, em 221 (28%) indicadores definidos para os programas, dos valores dos índices alcançados ao final do PPA 2004-2007;

IX. não-inclusão dos valores referentes à remuneração por Uso do Bem Público e às multas arrecadadas pela Agência Nacional de Energia Elétrica no Orçamento Geral da União;

X. utilização de procedimentos inadequados para apresentação de valores na demonstração das variações patrimoniais, à semelhança do que já vinha ocorrendo em exercícios anteriores, em especial quanto ao registro de valores em subgrupos de mutações ativas e passivas sem a devida

contrapartida em receitas e despesas orçamentárias e ao registro em subgrupos de receitas e despesas extra orçamentárias de valores de entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social;

XI. utilização de procedimentos inadequados de consolidação de balanços patrimoniais, em especial no que se refere à falta de eliminação nos balanços de duplicidades relacionadas a obrigações tributárias e encargos sociais a recolher, quando o favorecido é órgão/entidade considerada na consolidação, e a rubricas de direitos e obrigações decorrentes de transações que envolvem entidades abrangidas na consolidação;

XII. inexistência de mecanismos que possam prover confiabilidade e segurança na escrituração contábil da baixa de bens quando de sua alienação, devido à divergência de valor e ao registro em momentos diferenciados;

XIII. existência de diferenças entre os valores de despesas e receitas orçamentárias, nestas incluídas as respectivas deduções, constantes do balanço orçamentário e os mesmos itens constantes da demonstração das variações patrimoniais e do balanço financeiro;

XIV. inconsistências na contabilização das receitas e despesas realizadas entre órgãos e entidades dos orçamentos fiscal e da seguridade social, o que gera divergência de valores entre as receitas e as despesas oriundas dessas operações;

XV. exclusão, nas demonstrações contábeis consolidadas, das entidades Funai - Patrimônio Indígena, Fundação Habitacional do Exército, Caixa de Construção de Casas para o Pessoal da Marinha do Brasil, todas pertencentes à União, o que gerou subavaliação do patrimônio apresentado na Prestação de Contas do Presidente da República referente ao exercício de 2007;

XVI. exclusão, nas demonstrações contábeis consolidadas, do órgão 25.280 Banco Central, que registra o patrimônio referente às atividades desempenhadas pela autoridade monetária;

XVII. inexistência de registro (apropriação no passivo do Tesouro Nacional) no valor de R\$ 17,3 bilhões referente ao resultado negativo apurado pelo Banco Central do Brasil em 2007, contrariando o disposto nos arts. 83, 85, 87 e 89 da Lei n.º 4.320/1964 e no art. 7º, § 1º, da Lei Complementar n.º 101/2000;

XVIII. não discriminação das entidades integrantes da administração indireta e fundos nas respectivas consolidações;

XIX. subavaliação do patrimônio da União apresentado nas demonstrações contábeis consolidadas devido a ausência dos valores registrados nos fundos do setor elétrico, que têm suas gestões sob a responsabilidade da Eletrobrás e cujo saldo financeiro atingiu a cifra de R\$ 5,8 bilhões ao final de 2007;

XX. apuração incorreta no encerramento do exercício, em diversos órgãos da União, de valores financeiros diferidos e a receber que totalizaram R\$ 24,1 bilhões, o que gera variações patrimoniais inexistentes e afeta significativamente o resultado patrimonial de alguns órgãos;

XXI. ausência de menção a mudanças de interpretação que afetaram os valores dos demonstrativos e à existência de apurações incorretas no encerramento do exercício;

XXII. ausência de registro das receitas vinculadas aos fundos da administração indireta, a exemplo do que ocorre com o do Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações (Fust), o que viola os princípios da entidade, da evidenciação e da transparência, o inciso III do art. 50 da Lei Complementar n.º 101/2000, os arts. 73 e 100 da Lei n.º 4.320/1964, e respectivas legislações específicas (no caso do Fust, o inciso II do art. 6 e art. 11, da Lei n.º 9.998/2000, e inciso XXII do art. 16 do Regulamento da Agência Nacional de Telecomunicações, aprovado pelo Decreto n.º 2.338/1997).

Ressalvas 2006

- I. divergências e incongruências entre diversas metas prioritárias estipuladas pelo Governo, na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO/2006), e aquelas efetivamente registradas no projeto de lei orçamentária anual (PLOA/2006);
- II. descumprimento do limite estabelecido no § 3º do art. 2º da Lei nº 11.178/2006, correspondente a 17% do PIB, para as dotações das despesas correntes primárias autorizadas nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União, exclusive as transferências constitucionais ou legais por repartição de receita, e as despesas com o complemento da atualização monetária previsto na Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001;
- III. descumprimento do inciso I do art. 42 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que determina a aplicação, na Região Centro-Oeste, nos vinte e cinco anos subsequentes à promulgação da Carta Magna, do mínimo de 20% dos recursos destinados à irrigação;
- IV. não observância, à semelhança dos três exercícios anteriores, da aplicação mínima de 30% dos recursos a que se refere o art. 212 da Constituição Federal (recursos destinados à manutenção e desenvolvimento do ensino) na erradicação do analfabetismo e na manutenção e no desenvolvimento do ensino fundamental, consoante o § 6º do art. 60 do ADCT, tendo em vista que o percentual atingido no exercício de 2006 foi de 29,20%;
- V. ausência de individualização, na Lei Orçamentária Anual, dos recursos repassados pela União ao Fundo Constitucional do Distrito Federal (FCDF), a serem aplicados nos serviços de educação, haja vista a utilização da ação orçamentária “0312 - Assistência Financeira para a Realização de Serviços Públicos de Saúde e Educação do Distrito Federal”, o que possibilitou a aplicação de parte dos recursos repassados àquele Fundo, originários da fonte orçamentária “Manutenção e Desenvolvimento do Ensino”, pela Secretaria de Saúde do Distrito Federal, em despesas não relacionadas com a consecução dos objetivos básicos das instituições educacionais de todos os níveis (art. 70 da Lei nº 9.394/96);
- VI. contabilização inadequada e não-classificação dos recursos arrecadados, no montante de R\$ 324,7 milhões em 2006, no âmbito do Parcelamento Extraordinário – PAEX, instituído pela Medida Provisória nº 303/2006, contrariando o disposto no art. 39 da Lei nº 4.320/1964 e retardando a correta destinação dos recursos, inclusive a repartição constitucional com os fundos de participação de estados e municípios.
- VII. inexistência de indicadores para quantificação das metas físicas em 11% dos programas de governo, o que inviabiliza o acompanhamento dos seus resultados e prejudica o cumprimento do disposto no art. 59 da Lei Complementar nº 101/2000;
- VIII. inexistência de registro no Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento do Governo Federal (Sigplan) de 18% das metas físicas dos programas da LOA/2006;
- IX. inconsistência no planejamento de programas da LOA/2006, evidenciada pelo registro de execução de metas físicas no Sigplan em níveis extremamente elevados em relação às metas previstas;
- X. análise intempestiva das prestações de contas dos projetos culturais incentivados por meio de renúncia fiscal, em desacordo com o artigo 20, §1º da Lei nº 8.313/1991, e não inabilitação dos responsáveis na forma prevista neste dispositivo legal;
- XI. concentração dos projetos culturais incentivados por meio da Lei nº 8.313/1991 nos Estados do Rio de Janeiro, São Paulo e Minas Gerais, sem observância as desigualdades regionais de que tratam os arts. 3º, inciso III, e 165, §§ 6º e 7º, da Constituição Federal e artigo 1º, inciso II, da Lei nº 8.313/1991;
- XII. falta de publicação pelo Ministério da Cultura, até 28 de fevereiro de cada ano, do montante dos recursos autorizados pelo Ministério da Fazenda referentes à renúncia fiscal no exercício anterior, devidamente discriminados por beneficiário, conforme dispõe o § 7º do art. 19 da Lei nº 8.313/1991;

- XIII. não alocação em 2006, no Siafi, dos créditos orçamentários do Fundo Nacional de Habitação de Interesse Social – FNHIS, no órgão e na unidade gestora próprios do Fundo, o que inviabilizou a execução dos recursos no exercício;
- XIV. registro, na demonstração das variações patrimoniais, de valores em subgrupos de mutações ativas e passivas sem a devida contrapartida em receitas e despesas, descaracterizando o aspecto orçamentário da operação;
- XV. registro, na demonstração das variações patrimoniais, de valores de entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social em subgrupos de receitas e despesas extra orçamentárias, contrariando a própria concepção do plano de contas único da União;
- XVI. falta de eliminação de duplicidades, quando da consolidação dos balanços, em especial as relacionadas a obrigações tributárias e encargos sociais a recolher (quando o favorecido constituir órgão/entidade considerado na consolidação), e a rubricas de direitos e obrigações decorrentes de transações que envolvem entidades abrangidas na consolidação;
- XVII. inexistência de mecanismos que possam dar confiabilidade e segurança à escrituração contábil da baixa de bens quando de sua alienação, devido à divergência de valor e ao registro em momentos diferenciados;
- XVIII. volume expressivo de restos a pagar não-processados, inscritos ou revalidados no exercício de 2006, o que compromete a programação financeira e o planejamento governamental nos exercícios seguintes, com destaque para o Ministério das Cidades, que inscreveu R\$ 2,06 bilhões em restos a pagar não-processados, o que representa 92,8% da despesa realizada pelo órgão em 2006;
- XIX. inconsistências nas informações do Balanço Geral da União relativas ao Banco Central, cujos dados diferem da demonstração do resultado publicada pela autarquia em aproximadamente R\$ 10 bilhões, e ao Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Social (FADS), cujos saldos foram integrados apenas até fevereiro de 2006;
- XX. diferenças entre os valores registrados no balanço orçamentário, na demonstração das variações patrimoniais e no balanço financeiro, gerando desarmonia entre as demonstrações contábeis e possíveis equívocos de análise e interpretação das informações;
- XXI. não apresentação, no balanço orçamentário do BGU e do Siafi, dos valores de financeiro que deram suporte à abertura de créditos adicionais no exercício;
- XXII. inconsistências na contabilização das receitas e despesas realizadas entre órgãos e entidades dos orçamentos fiscal e da seguridade social, gerando valores divergentes entre as receitas e as despesas oriundas dessas operações;
- XXIII. adoção de critérios inadequados na constituição de provisões, no INSS, referentes a créditos da União perante estados e municípios;
- XXIV. inexistência de sistema de custos para avaliação e acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial;
- XXV. falta de controle das transferências voluntárias em todas as fases do processo: planejamento, análise e aprovação dos planos de trabalho, fiscalização da execução e prestação de contas;
- XXVI. volume expressivo de convênios, contratos de repasse e termos de parceria com prestações de contas pendentes de aprovação por parte dos órgãos transferidores;
- XXVII. contabilização intempestiva no Siafi, pelos órgãos e entidades da administração pública federal, dos créditos tributários e não tributários inscritos na Dívida Ativa da União, após apuração da liquidez e certeza, em cumprimento ao disposto no § 1º do art. 39 da Lei nº 4.320/1964, combinado com o art. 22 do Decreto-Lei nº 147/1967, alterado pelo Decreto-Lei nº 1.687/1979 e pela Lei nº 10.522/2002.

Ressalvas 2005

I. não observância, à semelhança do exercício anterior, de aplicação mínima do equivalente a 30% dos recursos a que se refere o art. 212 da Constituição Federal (recursos destinados à manutenção e desenvolvimento do ensino) na erradicação do analfabetismo e na manutenção e no desenvolvimento do ensino fundamental, consoante o § 6º do art. 60 do ADCT, tendo em vista que o percentual atingido no exercício de 2005 foi de 29,67 %;

II. descumprimento do inciso I do art. 42 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que determina a aplicação, nos 25 (vinte e cinco) anos subsequentes à promulgação da Carta Magna, do mínimo de 20% do total dos recursos destinados à irrigação na Região Centro-Oeste;

III. inadequação da contabilização dos valores arrecadados, em regime de caixa, e dos créditos inscritos na Dívida Ativa, em descumprimento à Lei nº 4.320/1964 e demais normas contábeis;

IV. execução de ações do orçamento de investimentos das empresas estatais em montante superior à dotação autorizada na LOA/2005;

V. inexistência de mecanismos de contabilização de dívidas como as que o INSS gerou junto à rede bancária;

VI. falta de divulgação da execução física para 32% das ações constantes do Plano Plurianual 2004/2007, devido ao não preenchimento do Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento do Governo Federal – Sigplan, caracterizando descumprimento ao disposto na alínea “e” do inciso I do § 1º do art. 15 da Lei nº 10.934, de 11 de agosto de 2004 (Lei de Diretrizes Orçamentárias para o Exercício de 2005);

VII. falta de informações no Sigplan acerca dos indicadores relativos a 114 programas, bem como a ocorrência de inconsistências no registro da execução físico-financeira para 95 programas, caracterizando falhas no seu monitoramento, avaliação e revisão, processos cuja coordenação compete ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, nos termos do § 3º do art. 1º do

Decreto nº 5.233, de 6 de outubro de 2004;

VIII. não-incorporação à LOA, como unidade orçamentária, e conseqüentemente ao Siafi, na modalidade total, da Fundação Habitacional do Exército (FHE) sem apresentação de justificativas para tal;

IX. não-incorporação de informações do BNDES, Bacen, Emgea, CEF e FADS (entidades integrantes de saldos contábeis) junto ao BGU, por não observarem os prazos estabelecidos na Norma de Encerramento de exercício emitida pela STN;

X. apresentação de informações de entidades já extintas, mas com saldos contábeis em contas diversas, o que impossibilita conhecer a real situação econômico-financeira dessas entidades contábeis e, por último, da própria Administração Pública Federal, inviabilizando a aplicação de tratamento econômico e jurídico adequado ao patrimônio, caso ainda exista, pelos órgãos responsáveis (Departamento de Extinção e Liquidação, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão);

XI. contabilização inadequada, como repasse em lugar de despesa orçamentária, dos recursos transferidos referentes aos encargos patronais para o Plano de Seguridade Social do Servidor (PSSS);

XII. utilização de procedimentos inadequados de consolidação de balanços patrimoniais, em especial no que se refere à falta de eliminação, nos balanços, mas não nas operações e transações contábeis, de duplicidades relacionadas a obrigações tributárias e encargos sociais a recolher, quando o favorecido for órgão/entidade considerada na consolidação, e a rubricas de direitos e obrigações decorrentes de transações que envolvem entidades abrangidas na consolidação;

XIII. utilização de procedimentos inadequados para apresentação de valores na demonstração das variações patrimoniais, à semelhança do que já vinha ocorrendo em exercícios anteriores, em especial no tocante ao registro de valores em subgrupos de mutações ativas e passivas sem a devida contrapartida em receitas e despesas orçamentárias, descaracterizando o aspecto orçamentário da operação, e ao registro em subgrupos de receitas e despesas extra

orçamentárias de valores de entidade integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social, contrariando a própria concepção do plano de contas único da União;

XIV. utilização de procedimentos inadequados para apresentação de valores na demonstração das variações patrimoniais do Serpro, da Finep e da Casa da Moeda do Brasil, tendo em vista se tratarem de empresas não integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social, mas apresentarem saldos em despesas e receitas orçamentárias;

XV. utilização de procedimentos inadequados para escrituração contábil no tocante à inexistência de mecanismos que possam prover confiabilidade e segurança no tocante à baixa de bens quando de sua alienação, devido à divergência de valor e ao registro em momentos diferenciados;

XVI. inexistência de compensação de valores entre as interferências ativas e passivas, que deveriam apresentar valores iguais na demonstração das variações patrimoniais e no balanço financeiro, conforme prevê o modelo de contabilização, sem que a motivação para a ocorrência tenha sido indicada em nota explicativa à demonstração;

XVII. diferenças de fechamento da demonstração das variações patrimoniais, comentadas no próprio Balanço-Geral da União, constatadas a partir do fato de que a soma das partes não é igual ao consolidado, o que pode abrir margem para tomadas de decisões equivocadas;

XVIII. diferenças de valores entre as despesas e receitas orçamentárias, nestas incluídas as respectivas deduções constantes do balanço orçamentário e os mesmos itens constantes da demonstração das variações patrimoniais e do balanço financeiro, inviabilizando a comparação dos valores, a certeza e exatidão das informações utilizadas e alertando para um grave problema de confecção de demonstrativos, à semelhança do que já havia ocorrido no exercício anterior;

XIX. apresentação inadequada de valores de previsão adicional da receita oriunda de superávit financeiro, por desequilibrar o balanço e não evidenciar corretamente a situação econômico financeira das entidades, à semelhança do que já havia ocorrido no exercício anterior;

XX. ausência de balanços orçamentários para as entidades da administração indireta e fundos, bem como inconsistência entre as informações consolidadas advindas do Balanço-Geral da União quando comparadas com o Siafi (transação “Balanorc”);

XXI. diferenças de fechamento do balanço financeiro, comentadas no próprio Balanço-Geral da

União, constatadas a partir do fato de que a soma das partes não é igual ao consolidado, o que pode abrir margem para tomadas de decisões equivocadas;

XXII. diferenças entre os valores dos balanços patrimoniais e demonstração de resultados/de variações patrimoniais do Banco Central apuradas de acordo com os critérios da Lei nº 4.320/1964 e da Lei nº 6.404/76;

XXIII. diferenças de conciliação entre as diversas contas financeiras e de compensação que controlam os valores de restos a pagar não processados;

XXIV. volume expressivo de restos a pagar não-processados, o que compromete a programação financeira e o planejamento governamental;

XXV. volume expressivo de convênios, contratos de repasse e termos de parceria com prestações de contas pendentes de comprovação por parte dos convenientes;

XXVI. volume expressivo de convênios, contratos de repasse e termos de parceria com prestações de contas pendentes de aprovação por parte dos órgãos transferidores;

XXVII. inconsistência nos valores consolidados dos balanços patrimoniais dos “fundos”, por conta de um valor acrescido de R\$ 118 milhões no Ministério do Desenvolvimento Agrário;

XXVIII. inconsistência entre os valores dos balanços patrimoniais e demonstrativos de resultado do Banco Central quando apurados sob a ótica de sua própria contabilidade e sob a ótica da Lei nº 4.320/1964;

XXIX. inexistência de mecanismos que possibilitem ajustar os números do balanço patrimonial do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) à disponibilidade efetiva de bens imóveis para uso, locação, cessão ou alienação;

XXX. inconsistência nos valores registrados pelo Sistema SPIUnet na unidade gestora Funai-Vilhena.

Ressalvas 2004

I. utilização de metodologia inadequada para o cálculo dos limites mínimos de gastos com manutenção e desenvolvimento do ensino (caput do art. 212 da Constituição Federal), ensino fundamental e erradicação do analfabetismo (§ 6º do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias), uma vez que: não foram computados juros e multas dos respectivos impostos; houve dedução indevida de transferências outras que não de impostos e foram computadas gastos que não configuram, nos termos legais, despesa com manutenção e desenvolvimento do ensino;

II. não observância da aplicação mínima do equivalente a 30% dos recursos a que se refere o supramencionado art. 212 da Constituição Federal (recursos destinados à manutenção e ao desenvolvimento do ensino) na erradicação do analfabetismo e na manutenção do ensino fundamental, consoante o § 6º do art. 60 do ADCT, tendo em vista que o percentual atingido no exercício de 2004 foi de 25,2%;

III. falta de registro das receitas advindas da dívida ativa da União, referentes aos créditos parcelados no âmbito do “Programa de Recuperação Fiscal”, nas contas específicas existentes no plano de contas da União, de forma a identificar o principal, os juros e as multas;

IV. ausência de reclassificação, nas contas próprias do plano de contas da União, dos créditos indevidamente registrados como depósitos na conta “2.1.1.4.9.11.03 - Programa de Recuperação Fiscal”, em 2003 e 2004;

V. fragilidades do controle contábil da dívida ativa da União e da arrecadação dela decorrente, gerando valores informados superiores em 160% àqueles contabilizados;

VI. concentração da aplicação dos recursos do Programa de Financiamento às Exportações em poucas empresas exportadoras;

VII. inexistência de avaliação periódica dos resultados das políticas de incentivo fiscal na redução das desigualdades regionais e no desenvolvimento dos setores beneficiados;

VIII. ausência de sistemática de suspensão de incentivos fiscais a pessoas jurídicas enquadradas no art. 59 da Lei nº 9.069/1995;

IX. apresentação de informações de entidades contábeis extintas, mas com saldos contábeis em contas diversas, o que dificulta o conhecimento da real situação econômico-financeira dessas entidades, bem assim o tratamento adequado de seu patrimônio pelos órgãos responsáveis (Deliq);

X. não-incorporação de informações do BNDES, Bacen, Emgea, CEF e FADS (entidades integrantes de saldos contábeis), no BGU, por não observarem os prazos estabelecidos na Norma de Encerramento de exercício emitida pela STN;

XI. inclusão indevida dos fundos especiais nas demonstrações contábeis da administração indireta, à semelhança do que ocorreu no exercício anterior, sem considerar eventual existência de vínculo com a Administração direta;

XII. classificação inadequada da empresa pública Valec considerada, no BGU, como sociedade de economia mista;

XIII. ausência de critérios claros e consistentes para a classificação das antigas “gestões” nos atuais “órgãos subordinados”;

XIV. utilização de procedimentos inadequados de consolidação das demonstrações contábeis, em especial no que se refere:

- a) à falta de eliminação das transações governamentais no balanço financeiro geral, especialmente por não apresentarem valores iguais no lado dos ingressos e dispêndios;
- b) à falta de segregação dos saldos de deduções de receitas, entre receita corrente e de capital, nos balanços financeiro e orçamentário e na demonstração das variações patrimoniais, de maneira a permitir a apuração do valor líquido de cada um dos grupos;
- c) à falta de eliminação das gestões remanescentes do órgão Senado Federal;
- d) à falta de eliminação, nos balanços, de duplicidades relacionadas a obrigações tributárias, acréscimos e decréscimos patrimoniais e direitos e obrigações de saque;
- e) à apresentação de divergências de consolidação do balanço financeiro nas contas “Ajuste Patrimônio/Capital” e “Pessoal a Pagar”;

f) a divergências de consolidação, no Siafi, do valor total de dispêndios de autarquias pertencentes aos orçamentos fiscal e da seguridade social com as não-pertencentes a esse orçamento;

XV. utilização de procedimentos inadequados para apresentação das demonstrações contábeis, especialmente no que diz respeito à:

- a) registro incorreto dos valores de transferências extra orçamentárias nos grupos de ingressos e dispêndios orçamentários do balanço financeiro;
- b) registro incorreto das informações do grupo “obrigações em circulação”;
- c) registro incorreto dos valores do balanço orçamentário consolidado, devido à segregação de valores de créditos orçamentários e movimentação financeira;
- d) utilização inadequada do termo “reavaliação” nos grupos contábeis relacionados à decréscimos/acrécimos patrimoniais da demonstração das variações patrimoniais;
- e) registro incorreto de valores da previsão adicional de receita oriunda de superávit financeiro, por desequilibrar o balanço e não evidenciar corretamente a situação econômico-financeira da entidade;
- f) apresentação inadequada de valores junto a empresas públicas e sociedades de economia mista que, integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social, apresentam saldos contábeis em contas de receitas e despesas extra orçamentárias na demonstração das variações patrimoniais, contrariando a própria concepção do plano de contas único da União.

XVI. omissão, à semelhança do exercício anterior, de nota explicativa sobre os critérios de avaliação utilizados no registro da dívida externa;

XVII. inconsistência nos valores dos balanços patrimoniais constantes do Siafi (transação “BALANSINT”) e os impressos no BGU referentes à Administração direta, fundos, autarquias e fundações;

XVIII. impossibilidade de conferência da integridade das operações de alienações de bens móveis, devido à divergência de valor e ao registro em momentos diferenciados;

XIX. existência de diferenças de conciliação entre os saldos contábeis da conta única e os valores efetivamente depositados no Banco Central;

XX. adoção de procedimentos diferenciados para elaboração do balanço orçamentário que integra o BGU e o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), proveniente dos seguintes problemas observados:

- a) ausência de campo específico, no BGU, para registro, nas colunas de “receita prevista” e “receita realizado”, do saldo de exercício anterior proveniente do superávit financeiro apurado no balanço patrimonial do exercício anterior e utilizado para abertura de créditos adicionais no exercício de referência (inciso I do § 1º do art. 43 da Lei nº 4.320/1964), o que dificulta a verificação da observância das disposições contidas nos incisos II e V do art. 167 da Constituição;
- b) ausência de campo específico para de registro do saldo de exercício anterior utilizado para abertura de crédito adicional na coluna “receita prevista” do balanço orçamentário do RREO;

- c) não-previsão, no balanço orçamentário do BGU, de uma coluna destacada para o registro da previsão da receita atualizada, conforme disposto no inciso I do art. 52 da Lei Complementar nº 101/2000, sem prejuízo da coluna para registro da receita prevista na lei orçamentária anual;
- XXI. ausência de apuração de 58% dos índices dos indicadores dos programas no exercício de 2004;
- XXII. inexistência de indicadores em 14% dos programas e informações insuficientes em 37% dos programas;
- XXIII. inexistência de registro, no Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento do Governo Federal (Sigplan), dos dados relativos à execução física em 25% das ações constantes do orçamento da União;
- XXIV. inexistência de produto e unidade de medida em 8% das ações do PPA 2004/2007;
- XXV. existência de ações com mais de um produto em 16% dos programas prioritários;
- XXVI. execução orçamentária de programas do orçamento de investimento das estatais acima da dotação autorizada na LOA 2004;
- XXVII. subestimação ou superestimação de metas físicas, tanto previstas quanto executadas, e inadequação da descrição de produtos de programas;
- XXVIII. divergência, no BGU, entre as informações prestadas pelos ministérios e o anexo do Sigplan;
- XXIX. não-indicação da totalidade dos programas do PPA 2004/2007 no BGU 2004;
- XXX. inexistência de sistema de custos para avaliação e acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Ressalvas 2003

- I - baixo percentual de realização das metas físico-financeiras estabelecidas no Plano Plurianual para o período de 2000 a 2003, revelando desvinculação entre a programação de trabalho estabelecida no planejamento e a efetiva execução dos programas de Governo;
- II - ausência de priorização, na execução orçamentária do exercício de 2003, dos programas elencados no Anexo de Metas e Prioridades da Lei de Diretrizes Orçamentárias, descumprindo-se assim o disposto no art. 165, § 2º, da Constituição Federal e no art. 2º da Lei nº 10.524/2002 (LDO/2003);
- III - edição de metade das leis de abertura de créditos adicionais do exercício somente nos meses de novembro e dezembro de 2003, indicando falha no planejamento orçamentário, haja vista o curto espaço de tempo disponível para a utilização dos recursos;
- IV - falta de conciliação entre os registros contábeis e os advindos dos sistemas informatizados de controle da Dívida Ativa da União, inclusive sob a responsabilidade do INSS, prejudicando o acompanhamento e o controle de sua execução;
- V - contabilização intempestiva em janeiro de 2004 das informações da Dívida Ativa da União referentes ao movimento de dezembro de 2003, com infringência aos arts. 34 e 101 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964;
- VI - arrecadação pouco representativa e decrescente da Dívida Ativa da União no exercício, em contrapartida ao crescimento do valor dos créditos apurados e inscritos, provocando assim o aumento do seu estoque;
- VII - não-observância, quando da definição do valor mínimo nacional do custo por aluno/ano, previsto no art. 6º da Lei nº 9.424, de 24 de dezembro de 1996, que deveria servir de base para a complementação da União aos recursos do FUNDEF, das disposições contidas nos arts. 211, § 1º, da Constituição Federal, 60, § 4º, do ADCT e na Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional - LDB (Lei nº 9.394/1996), consoante as diretrizes estabelecidas na Decisão 871/2002- TCU - Plenário;

VIII - aplicação de recursos na área da Saúde em montante inferior ao limite mínimo calculado de acordo com o estabelecido no art. 77, inciso I, alínea “b”, do ADCT, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000;

IX - realização de despesas à conta de dotações do Orçamento de Investimentos das empresas estatais em montante superior ao autorizado na Lei Orçamentária para o exercício de 2003, contrariando o disposto no art. 167, inciso II, da Constituição Federal;

X - concentração dos gastos do Orçamento de Investimentos das empresas estatais nas regiões mais desenvolvidas do país, deixando de atentar para a determinação constante do art. 165, § 7º, da Constituição Federal;

XI - baixa consistência entre a previsão e a execução dos diversos itens da Dívida Pública Federal na Lei Orçamentária para 2003, bem como dificuldade de apuração das correspondentes despesas nos órgãos executores, prejudicando o acompanhamento e o controle da sua execução;

XII - ausência de metas e indicadores que permitam a aferição do cumprimento do objetivo de minimização dos custos de financiamento no longo prazo, constante do Plano Anual de Financiamento da Dívida Pública Federal para 2003;

XIII - ausência de efetiva implementação do Fundo de Desenvolvimento da Amazônia e do Fundo de Desenvolvimento do Nordeste, evidenciada, no exercício, pela não-aprovação de financiamento de quaisquer projetos econômicos, restringindo as iniciativas indutoras do progresso nessas regiões;

XIV - inclusão das movimentações de crédito orçamentário entre órgãos nos Balanços Orçamentários individualizados;

XV - classificação inadequada das rubricas dos Fundos Especiais nas demonstrações contábeis da Administração Indireta, considerando que estes não têm personalidade jurídica própria nem são administrados exclusivamente por entidades da Administração Indireta;

XVI - utilização de procedimentos inadequados de consolidação das demonstrações contábeis da Administração Indireta com as da Administração Direta, contrariando a Lei nº 6.404/1976 e as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público, particularmente no tocante a:

a) falta de segregação das participações minoritárias do Patrimônio Líquido no Balanço Patrimonial consolidado;

b) falta de eliminação dos saldos de transações entre as entidades consolidadas e os respectivos ganhos e perdas não realizados;

c) falta de limite de discrepância entre as datas das demonstrações financeiras das diversas entidades consolidadas;

d) falta de utilização de procedimentos contábeis uniformes pelas diversas entidades para a representação de transações ou eventos similares;

XVII - utilização de procedimentos inadequados de registro das operações internas, no âmbito da Administração Direta e Indireta, a saber:

a) falta de eliminação das rubricas de cotas, repasses e sub-repasses recebidos e concedidos;

b) falta de eliminação das rubricas de cotas, repasses e sub-repasses recebidos diferidos e concedidos diferidos;

c) falta de eliminação das rubricas de recursos a receber para pagamento de restos a pagar e recursos a liberar para pagamentos de restos a pagar;

d) falta de eliminação das rubricas de obrigações tributárias quando o favorecido é órgão/entidade considerado na consolidação;

e) falta de eliminação dos encargos sociais a recolher quando o favorecido é órgão/entidade considerado na consolidação;

f) falta de eliminação das rubricas de resultado aumentativo e diminutivo, decorrentes da desincorporação de ativos e passivos de um órgão/entidade e incorporação em outro órgão/entidade, quando ambos são considerados no processo de consolidação;

XVIII - aplicação inadequada do método da equivalência patrimonial, contrariando a Lei nº 6.404/1976 e as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público;

XIX - omissão de nota explicativa sobre os critérios de avaliação utilizados no registro da dívida externa;

XX - segregação inadequada das informações da gestão 10.000 e das demais informações, já que as Notas Explicativas se referem diretamente àquela gestão, não obstante o corpo do texto conter análises que envolvem dados do Orçamento de Investimentos e de operações extra-orçamentárias do Banco Central;

XXI - baixa transferência de recursos do Fundo Penitenciário (FUNPEN) aos entes federativos, revelando um elevado contingenciamento orçamentário em relação aos créditos previstos, bem como falta de fiscalização da boa e regular aplicação dos aludidos recursos;

XXII – pagamento, a título de taxa de permanência, de juros e amortização sobre montante de recursos obtidos mediante financiamento externo para a área de segurança, em face da sua não utilização tempestiva;

Ressalvas 2002

I. não exclusão de operações internas das demonstrações contábeis consolidadas, o que dificulta o entendimento da real situação orçamentária, financeira e patrimonial da entidade contábil formada pelo conjunto de órgãos e entidades que executam a gestão “10.000 Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social”;

II. inclusão, no fluxo extra-orçamentário do Balanço Financeiro, de itens de direitos e obrigações pelos saldos iniciais e finais, o que dificulta conhecer os montantes efetivamente recebidos e pagos a título de receitas e despesas extra-orçamentárias, principalmente quando parcelas de referidos itens não chegam a ser pagas ou recebidas durante o exercício, mas são canceladas;

III. existência de diferença entre o valor dos empréstimos da União a estados e municípios, no valor de R\$ 336,64 bilhões, registrado no relatório do Banco do Brasil, e aquele contabilizado em 31/12/2002 no Siafi, no valor R\$ 322,30 bilhões, o que revela uma subavaliação de R\$ 14,34 bilhões;

IV. falta de reconhecimento, na execução de 2002, de parte da receita arrecadada mas não recolhida, relativa a amortização e pagamento de juros efetuados por estados e municípios, no valor de R\$ 0,55 bilhão, posteriormente reconhecido em 2003;

V. falta de conciliação da contabilização, pelo INSS, como dívida ativa, da importância de R\$ 71,82 bilhões, com os valores constantes do "Sistema Dívida" mantido pela Autarquia, que apresenta um saldo de R\$ 93,49 bilhões, que corresponde apenas aos montantes da dívida em cobrança judicial;

VI. alteração para mais, mediante o Decreto nº 4.120/2002, dos Programas Estratégicos definidos pela Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2002;

VII. relativamente a participações da União:

a) existência de investimentos negativos, no valor de R\$ 115,05 milhões, nas participações da União;

b) processo de consolidação não prevê a eliminação de participação em empresas dependentes, no valor de R\$ 3,87 bilhões, os quais estão consolidados na gestão “10.000 Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social”;

VIII. o Passivo Não-Financeiro não apresenta obrigação da União de cerca de R\$ 18,25 bilhões (R\$ 17,19 bilhões relativos ao déficit do Banco Central no exercício de 2002 e R\$ 1,06 bilhão referente a juros sobre referido déficit);

IX. restos a pagar processados estão superavaliados em cerca R\$ 0,53 bilhão, em decorrência de que órgãos e entidades não promoveram a baixa contábil relativa ao cancelamento dos valores inscritos até o exercício de 2001, conforme Decreto nº 4.526, de 18/12/2002;

X. os hospitais do Grupo Conceição não estão consolidados na gestão “10.000 Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social”, embora a manutenção de suas atividades seja custeada com recursos do Orçamento da Seguridade Social;